

SKATTESPØRSMÅL VED INVESTERING I FAST EIENDOM I UTLANDET

Intern rett og skatteavtalene

Kandidatnr: 328

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 25. november 2003

Til sammen 17.866 ord

Dato 20.11.03

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	OVERSIKT OVER EMNET	1
1.2	PROBLEMSTILLINGER	2
1.3	OPPGAVENS OPPBYGNING	3
1.4	AVGRENSNINGER	4
1.5	FAKTA	6
1.6	METODE OG RETTSKILDER	7
<u>2</u>	<u>GENERELT OM SKATTLEGGING AV FAST EIENDOM I UTLANDET</u>	<u>8</u>
2.1	INTERN RETT	8
2.1.1	GLOBALINNTEKTSPRINSIPPET	8
2.1.2	KAPITAL I FAST EIENDOM – INNTEKTSSKATT OG FORMUESSKATT	9
2.1.3	ANDRE SKATTER OG AVGIFTER TILKNYTTET FAST EIENDOM	9
2.1.4	BEGREPET FAST EIENDOM	10
2.1.5	EIERBEGREPET	11
2.1.6	SÆRREGLER I INTERN RETT FOR SKATTLEGGING AV FAST EIENDOM I UTLANDET?	12
2.2	FORHOLDET TIL UTENLANDSK RETT OG SKATTEAVTALENE	12
2.2.1	GLOBALINNTEKTSPRINSIPPET OG KILDEPRINSIPPET	12
2.2.2	INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING	13
<u>3</u>	<u>INTERN RETT - GRUNNLEGGENDE OM VILKÅR FOR SKATTEPLIKT</u>	<u>16</u>
3.1	SKATTESUBJEKTENE - SUBJEKTIVE VILKÅR	16
3.1.1	ALMINNELIG SKATTEPLIKT – SKATTEMESSIG TILHØRLIGHET	17
3.1.2	BEGRENSET SKATTEPLIKT	17
3.1.3	KORT OM SKATTEMESSIG UTFLYTTING	18
3.2	MATERIELLE VILKÅR FOR SKATTEPLIKT	18
3.2.1	FORDELSBEGREPET	18
3.2.2	INNVINNINGSKRITERIET	19

3.2.3	KAPITAL- ELLER VIRKSOMHETSINNTEKT	19
3.2.4	KAPITALINNTEKT ELLER -GEVINST	20
3.2.5	INNTEKTSBEGREPET	21
3.3	TIDFESTING AV INNTEKTER OG KOSTNADER	21
3.3.1	REALISASJONSPRINSIPPET	22
3.3.2	REGNSKAPSPRINSIPPET	23
3.4	BEREGNINGSGRUNNLAG	23
<u>4</u>	<u>INTERN RETT – INNTEKT AV FAST EIENDOM I UTLANDET</u>	<u>24</u>
4.1	AVKASTNING AV FAST EIENDOM	24
4.1.1	DIREKTE LIGNING - FRADRAGSREGLER	25
4.1.2	PROSENTLIGNING AV BOLIG- OG FRITIDSEIENDOM	27
4.1.3	DEN GENERELLE REGEL OM FRADRAGSRETT FOR GJELDSRENTER	29
4.2	REALISASJON AV FAST EIENDOM	30
4.2.1	BEREGNING AV GEVINST ELLER TAP	31
4.2.2	SÆRREGLER OM SKATTEFRI GEVINST VED REALISASJON	32
<u>5</u>	<u>INTERN RETT – FORMUE I FAST EIENDOM I UTLANDET</u>	<u>36</u>
5.1	FORMUESSKATT	36
5.2	LIGNINGSVERDI - VERDSETTELSE AV FAST EIENDOM I UTLANDET	37
<u>6</u>	<u>INTERN RETT – KREDITFRADRAK FOR UTENLANDSK SKATT</u>	<u>39</u>
6.1	GENERELT	39
6.2	VILKÅR FOR RETT TIL KREDITFRADRAK	39
6.3	UTENLANDSKE SKATTER DET KAN KREVES KREDITFRADRAK FOR	42
6.4	NORSK SKATT DET KAN KREVES FRADRAK I	43
6.5	BEGRENSNING I RETTEN TIL FRADRAK – SAMME INNTEKTSÅR	43
6.6	BEGRENSNING I RETTEN TIL FRADRAK – MAKSIMALT KREDITFRADRAK	45
6.6.1	FASTSETTELSE AV UTENLANDSINNTEKT/ -FORMUE	46
6.6.2	DEN GENERELLE BEGRENSEDE KREDITMETODE	47
6.7	FREMFORINGSADGANG FOR UBENYTTET KREDITFRADRAK	47
6.8	FORHOLDET TIL INNTEKTSFRADRAKSREGELEN I SKTL.§6-15	48
<u>7</u>	<u>FORDELING AV GJELDS- OG GJELDSRENTEFRADRAGET</u>	<u>50</u>

7.1	DEN GENERELLE REGEL OG BAKENFORLIGGENDE HENSYN	50
7.2	GJELDS- OG GJELDSRENTEFORDELING	50
7.3	VERDSETTELSE	52
<u>8</u>	<u>SKATTEAVTALENE</u>	<u>53</u>
8.1	GENERELT	53
8.2	HOVEDLINJER I SKATTEAVTALENE	53
8.2.1	BETYDNING AV HJEMSTED OG KILDE	53
8.2.2	FAST EIENDOM	54
8.2.3	KREDITMETODEN	55
8.2.4	FORDELINGSMETODEN	56
<u>9</u>	<u>FAST EIENDOM I SPANIA - SKATTEAVTALEN</u>	<u>57</u>
9.1	BESKATNING I NORGE	58
9.1.1	HJEMSTATSBESKATNING	58
9.1.2	DE NORSKE SKATTER	58
9.1.2.1	Norsk intern rett	59
9.2	BESKATNING I SPANIA	59
9.2.1	KILDEBESKATNING	59
9.2.2	DE SPANSKE SKATTER	61
9.2.2.1	Spansk intern rett	61
9.3	KREDITFRADRAK FOR DEN SPANSKE SKATTEN	62
<u>10</u>	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTAR</u>	<u>63</u>
<u>11</u>	<u>LITTERATURLISTE OG ANDRE RETTSKILDER</u>	<u>65</u>
11.1	LITTERATUR	65
11.2	FORARBEIDER	66
11.3	RETTSPRAKSIS	67
11.4	ANDRE KILDER	67

1 Innledning

1.1 Oversikt over emnet

Denne fremstilling omhandler skattespørsmål angående *fast eiendom* i utlandet. Hensikten er å gi en oversikt over de skatteregler som kommer til anvendelse, og omfanget av skatteplikten for norske skattytere som har inntekt og formue i fast eiendom i utlandet.

Når omfanget av denne skatteplikten skal avklares, vil det oppstå en rekke spørsmål, både i forhold til den interne rett og i forhold til utenlandsk rett og skatteavtalene. Det vil for det første bli et spørsmål om *når* Norge kan beskatte inntekt av og formue i fast eiendom i utlandet, og *når* Norge må gi fradrag for eventuelle kostnader eller tap i forbindelse med eiendommen. Hvis det foreligger norsk beskatningsrett, vil det for det andre oppstå spørsmål om *hvordan* omfanget av skatteplikten eller fradragsretten skal beregnes, og hvilke særlige spørsmål som oppstår i forbindelse med beskatningen. For det tredje vil det oppstå spørsmål i forbindelse med at Norge beskatter inntekt og formue i utlandet som den annen stat *også* vil kunne forbeholde seg beskatningsrett for.

Disse spørsmål må behandles både for de tilfeller Norge har skatteavtale med den staten der den faste eiendommen ligger, og for de tilfeller det ikke foreligger noen skatteavtale med eiendomsstaten. Jeg har valgt ut skatteavtalen mellom Norge og Spania fra 2001 som den skatteavtale jeg skal se konkret på.

Etter skattereformen i 1992 gikk Norge over til å benytte en *kreditmetode* som hovedmetode for å motvirke internasjonal dobbeltbeskatning i nye skatteavtaler. Skatterettslig er oppgavens tema derfor aktuelt, fordi overgangen til kreditmetoden har gjort at norske skattemyndigheter i større grad kan benytte seg av det såkalte *globalinntektsprinsippet* som grunnlag for å beskatte inntekt og formue som norske skattytere har i fast eiendom i utlandet.

I forbindelse med denne overgang til kreditprinsippet, har det også blitt foretatt flere endringer i skattelovgivningen med virkning for skattytere som eier fast eiendom i utlandet. Dette gjelder spesielt to sett med endringer. For det første har reglene om skattyters rett til gjeldsfradrag og gjeldsrentefradrag blitt utvidet. Som en konsekvens av utformingen av de nye fradragsregler for gjeld og gjeldsrenter, har det tidligere skattefritak for formue i fast eiendom i utlandet blitt opphevet.

1.2 Problemstillinger

Det grunnleggende tema i oppgaven er spørsmålet om rekkevidden av norsk beskatningsrett for inntekt som er opptjent og formue som befinner seg i en annen stat.

For det første blir det et spørsmål om *hvem* som vil være skattepliktig i Norge for fast eiendom i utlandet. Skatteplikt til Norge for utenlandsinntekter og utenlandsformue vil være betinget av at skattyter har alminnelig skatteplikt i Norge (*globalinntektsprinsippet*). Forutsatt at skattyter *har* alminnelig skatteplikt i Norge, blir det videre et spørsmål om *omfanget* av skatteplikten eller eventuelt fradragsretten, og hvordan de interne skatterettslige regler om beskatning av fast eiendom kommer til anvendelse når den faste eiendommen ligger i utlandet. Det vil også kunne oppstå spørsmål om eiendomsstatens interne rett har noen betydning for beregning av den norske skatt, som f.eks. om det er norske interne regler eller eiendomsstatens interne regler som skal legges til grunn med hensyn til hva som omfattes av begrepet fast eiendom eller verdifastsettelse av den faste eiendommen.

Beskatning av inntekt og formue i fast eiendom i utlandet i henhold til norske regler om alminnelig skatteplikt, vil kunne kollidere med et *kildeprinsipp* i eiendomsstaten. Alle stater vil som regel ha internrettslige regler om skatteplikt for inntekt som har kilde i vedkommende stat og formue som befinner seg i vedkommende stat.

Dette danner grunnlag for spørsmålet om utenlandsk rett vil kunne virke inn på den beskatningsrett som følger av norsk intern rett, og om *kildeprinsippet* i eiendomsstaten og skatteavtalene på den måten kan begrense rekkevidden av *globalinntektsprinsippet* i norsk rett. Problemstillingen blir å redegjøre for hvordan balansegangen mellom de to

prinsipper skal håndteres, og de sentrale spørsmål vil oppstå i tilknytning til de metoder som benyttes, både i intern rett og i skatteavtalene, for å avhjelpe dobbeltbeskatning av skattyter.

Dersom dobbeltbeskatning avhjelpes ved at skattyter kan kreve *skattefradrag* for den skatt han har betalt i eiendomsstaten, vil det blant annet oppstå spørsmål om hvilke utenlandske skatter denne fradragsretten omfatter og hvordan fradraget skal beregnes. Dersom inntekt eller formue i den faste eiendommen *unntas* fra beskatning i Norge, blir det et spørsmål om hvilken virkning dette har for beskatning av skattyters øvrige inntekt og formue, som f.eks. skattyters fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter ved ligningen i Norge.

1.3 Oppgavens oppbygning

For å gi en oversikt over norske skattyteres skatteplikt for fast eiendom i utlandet, må fremstillingen naturlig nok ta utgangspunkt i intern rett. Den mest omfattende del av oppgaven vil være de interne skattebestemmelser, med særlig fokus på inntektsskatten

Kapittel 2 i fremstillingen har til hensikt å gi en oversikt over de skattespørsmål som oppstår i forbindelse med beskatning av fast eiendom i utlandet. Jeg vil i kapittel 2.1 gi en oversikt over de interne skattebestemmelser som kommer til anvendelse og nødvendige grunnleggende definisjoner. Deretter vil jeg komme inn på forholdet til utenlandsk rett og skatteavtalene i kapittel 2.2.

I kapittel 3 skal jeg komme inn på de grunnleggende forutsetninger for skatteplikt eller eventuelt fradragsrett i norske skattelovgivning, samt de interne regler om tidfesting av inntekter og beregningsgrunnlag.

De interne regler om beregning av skattepliktig *inntekt* av den faste eiendommen i utlandet skal jeg behandle i kapittel 4, og beregning av skattepliktig *formue* i den faste eiendommen i utlandet i kapittel 5.

Særskilte internrettslige skatteregler som vil kunne komme til anvendelse på grunnlag av eventuell beskatning eller beskatningsrett i eiendomsstaten, vil jeg behandle i kapittel 6 og 7. For det første vil dette være de interne kreditfradragregler (kap.6), og for det andre reglene om en eventuell fordeling av gjelds- eller gjeldsrentefradraget (kap.7).

I oppgavens kapittel 8 skal jeg komme inn på skatteavtalenes bestemmelser. Jeg skal i dette kapittel se på hovedlinjene i skatteavtalene, og hvordan skatteavtalene vil kunne komme inn og påvirke norsk beskatningsrett.

Skatteavtalen med Spania vil jeg behandle i kapittel 9. Jeg vil her gå mer konkret inn på skatteavtalens bestemmelser. Dette kapittel vil også ha karakter av å være et mer praktisk avsnitt, hvor jeg blant annet vil føre opp noen av de av de viktigste lignings-tekniske punkter for personlige skattytere.¹

Som vedlegg til oppgaven har jeg lagt ved en oversikt over skatteavtalene, samt de skjema som må fylles ut og leveres sammen med selvangivelsen i anledning ligningen i Norge.

1.4 Avgrensninger

Denne fremstilling omhandler skatteplikt for skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge. Det avgrenses mot å behandle skattytere som er bosatt eller hjemmehørende på Svalbard etter lov av 29.nov.1996 nr.68, eller skattytere med opphold på Jan Mayen etter lov av 29.nov.1996 nr.69.²

Det vil selvfølgelig ikke være mulig å gå inn på skatteplikt for den faste eiendommen som følger av eiendomsstatens interne rett, og fremstillingen vil derfor være begrenset til skattyters skatteplikt i Norge.³

¹ Opplysnings- og oppgaveplikt i henhold til ligningsloven av 13.juni1980 nr.24 kap.4.

² Det presiseres i norske skatteavtaler at "Norge" ikke omfatter Svalbard, Jan Mayen og de norske biland.

³ Jeg vil imidlertid komme inn på spansk intern rett i kap.9.2.2.1.

Oppgaven omhandler skattlegging av forskjellige typer fast eiendom, men det avgrenses mot å gå inn på fast eiendom i forbindelse kraftforetak eller petroleumsvirksomhet etter særreglene i skatteloven av 26.mars 1999 nr.14 (sktl.) kap.18 og petroleumsskatteloven av 13.juni 1975 nr.35.

Fremstillingen vil kun omhandle skattytere som *eier* kapital i fast eiendom. Jeg avgrenser dermed mot å behandle skattespørsmål i forbindelse med f.eks. bruk av fri bolig eller beskatning av rettighet i fast eiendom hvor skattyter ikke anses som eier.

Jeg vil ikke gå inn på regler i forbindelse med skattytere som skal lignes sammen, som ligning under ett av ektefeller eller foreldre og mindreårige barn.

Jeg vil heller ikke behandle særlige regler i forbindelse med sameie av fast eiendom mellom flere personer eller selskaper.

Alle beløp som føres i selvangivelsen eller næringsoppgaven skal omregnes til norske kroner, *både inntektsposter, utgiftsposter og utenlandsk skatt i forbindelse med kreditfradraget*, men jeg vil ikke gå nærmere inn på omregning av valutakurser.

Skatteavtalene er ikke like, og det vil ikke være mulig å gå inn på hver enkelt avtale. Jeg begrenser meg derfor til å behandle de hovedlinjer som følger av OECD's Mønsteravtale,⁴ og til kun å gå spesielt inn på skatteavtalen med Spania.

Skatteavtalenes bestemmelser om fast eiendom gjelder også når den faste eiendommen benyttes i virksomhet.⁵ Jeg vil derfor ikke gå spesielt inn på skatteavtalenes bestemmelser om virksomhetsinntekter.

⁴ OECD – Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling.

⁵ Mønsteravtalen Art.6(4), jf.Art.6(1).

1.5 Fakta

Det er i dag stadig flere som velger å investere i fast eiendom i utlandet, både privat og i sammenheng med virksomhet. Skattespørsmål i forbindelse med inntekt som er opptjent og formue som befinner seg i utlandet er derfor et aktuelt tema.

Nordmenn har i dag frihet til å investere i utlandet, og overføring av midler til utlandet vil ikke utløse skatteplikt i Norge. Nordmenn eier blant annet mer enn 40.000 feriesteder i utlandet.⁶ Denne muligheten til å investere i feriested i utlandet har ikke alltid vært til stede. Før 1965 ble det ikke gitt tillatelse for nordmenn til å kjøpe feriesteder i utlandet, og ikke før etter 1968 ble det gitt tillatelse uten at det var av helsemessige grunner. Frem til 1984 var det innført en beløpsgrense for investeringen, og i årene mellom 1987 og 1990 måtte nordmenn som kjøpte fast eiendom i utlandet betale en avgift på fem prosent på kjøpet. Endelig ble den tidligere lisensplikt ved valutatransaksjoner, som innebar at skattyter måtte søke om lov til å kjøpe fast eiendom i utlandet, opphevet i 1990.⁷

Tidligere var fast eiendom i utlandet som regel unntatt fra beskatning i Norge. Formue i fast eiendom i utlandet var i intern rett unntatt fra skatteplikt, og skatteavtalene forebygde dobbeltbeskatning ved bruk av en såkalt fordelingsmetode.

Norge har nå hovedsakelig gått over til å benytte en kreditmetode for å forhindre dobbeltbeskatning. Dette innebærer at nordmenn som eier fast eiendom i utlandet, som regel vil være skattepliktige i Norge for inntekt og formue i eiendommen.

Eldre skatteavtaler revideres kontinuerlig for overgangen fra fordelingsmetoden til kreditmetoden. Norge har per 01.01.03 skatteavtale med ca.80 land (se vedlegg 2), og av disse bygger ca.35 avtaler fremdeles på fordelingsmetoden (se vedlegg 1).

⁶ Tall fra Prognose-senteret, referert i Dagens Næringsliv 30.april 2003.

⁷ DN 30.april 2003.

1.6 Metode og rettskilder

Jeg bruker i denne fremstilling den alminnelige juridiske metode, *som i hovedsak er en utpreget lovtolkningsmetode*, slik den er brukt i norsk skatterett. Globalinntektsprinsippet er forutsatt i skattelovgivningen og ligger som grunnlag for tolkning av lovbestemmelsene. Den lov som i hovedsak er drøftet er skatteloven av 26. mars 1999 nr.14, med tilhørende forskrifter.⁸ Jeg har i stor grad også benyttet meg av forarbeidene til skatteloven.⁹

Av praksis i forbindelse med emnet, har ligningspraksis fått en større rolle enn rettspraksis.¹⁰ Jeg har benyttet meg av publikasjoner fra Skattedirektoratet, herunder Lignings-ABC, brosjyrer, meldinger, bindende forhåndsuttalelser og uttalelser tatt inn i Utvalget (Utv.).

Jeg har tillagt juridisk teori den vekt som følger av de alminnelige metoderegler.

Fordi fremstillingen omhandler skattespørsmål tilknyttet fast eiendom i utlandet, vil jeg i tillegg komme inn på forholdet til utenlandsk lovgivning og skatteavtalene. Et metodespørsmål blir dermed hvordan vi håndterer rekkevidden av norsk intern rett i møte med utenlandsk rett. Skatteavtalene skal tolkes etter de regler som følger av folkerettens traktater, og vil komme inn som *lex specialis* i forhold til norsk intern lovgivning.

⁸ FSFIN.1999.11.19.nr.1158 og FSSD.1999.11.22 nr.1160.

⁹ Hovedsakelig gjeldende skattelov.

¹⁰ Det foreligger, så vidt jeg har vurdert det, lite relevant rettspraksis om emnet utenfor virksomhet.

2 Generelt om skattlegging av fast eiendom i utlandet

2.1 Intern rett

2.1.1 Globalinntektsprinsippet

Norsk skattelovgivning bygger på et globalinntektsprinsipp, som innebærer at personer og selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge er skattepliktige for *hele* sin inntekt og formue. Alminnelig skatteplikt innebærer med andre ord at skatteplikten i utgangspunktet omfatter all inntekt og formue, uansett hvor den er opptjent eller befinner seg. Når Norge kan beskatte inntekt og formue i fast eiendom i utlandet bygger beskatningsretten på dette prinsippet.¹¹

Prinsippet har kommet til uttrykk i skatteloven av 26. mars 1999 nr.14 (sktl.), §2-1(7) for personer og §2-2(6) for selskaper. Begge de nevnte paragrafer lyder:

”Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet”

Globalinntektsprinsippet er basert på at det er et grunnleggende hensyn i skattelovgivningen å beskytte norske skattefundamenter. Hensynet til skatteevneprinsippet i norsk skatterett og hensynet til rettferdig fordeling av skattebyrder, tilsier også at beskatning av skattytere med tilknytning til Norge bør skje uavhengig av hvilket land inntekten eller formuen er knyttet til. Jeg skal komme nærmere inn på skattesubjektene og hva som ligger i begrepet alminnelig skatteplikt i kapittel 3.1.

Beskatning i henhold til globalinntektsprinsippet vil kunne modifiseres i skatteavtalene. Skatteplikt for fast eiendom i utlandet forutsetter at Norge ikke har frasagt seg retten til beskatning i skatteavtale med den stat der eiendommen ligger. Forholdet til utenlandsk rett og skatteavtalene skal jeg komme tilbake til i kapittel 2.2.

¹¹ Prinsippet gjelder for øvrig generelt for alle skattyters arbeids-, virksomhets- og kapitalinntekter i utlandet, og for alle former for formue i utlandet.

2.1.2 Kapital i fast eiendom – inntektsskatt og formuesskatt

Sktl. §§2-1(7) og 2-2(6) hjemler ikke i seg selv skatteplikt for skattytere med inntekt og formue i fast eiendom i utlandet. Beskatning av fast eiendom i utlandet forutsetter at det foreligger særskilt hjemmel for beskatning i intern skattelovgivning.

Fast eiendom er en av hovedtypene av de kapitalgjenstander som ligger som grunnlag for beskatning etter skattelovens regler. Det gjelder generelt at alle *inntekter* av fast eiendom vil kunne utløse skatteplikt, jf. sktl. §5-1(1) og (2). Skattytere som eier fast eiendom i utlandet vil med andre ord være skattepliktige både for inntekt i form av løpende avkastning av eiendommen og for inntekt i form av en eventuell gevinst ved realisasjon av eiendommen. Den faste eiendommen i utlandet vil også være en del av skattyterens samlede *formue*, og verdien av eiendommen skal inn i grunnlaget for beregning av formuesskatt, jf. sktl. §4-1(1).

Fast eiendom er en grunnleggende ressurs, om eiendommen enten brukes som bolig eller i næringsvirksomhet. Den prinsipielle tanken bak inntekts- og formuesskatten er at både verdien av nytten av en fast eiendom og verdien av eiendommen i seg selv gir skatteevne. Som nevnt tilsier hensynet til nøytralitet i skattelovgivningen, at dette skal gjelde uavhengig av om kapitalen er plassert i fast eiendom her i landet eller i utlandet.

Det gjelder for øvrig at inntekt og formue i alle former for kapital, *både løsøre, finansgjenstander og immaterielle gjenstander*, vil kunne utløse skatteplikt for den skattyter som har eiendomsrett i gjenstanden, jf. sktl. §§5-1 og 4-1. Denne oppgaven er imidlertid avgrenset til skattespørsmål vedrørende kapital i fast eiendom.

2.1.3 Andre skatter og avgifter tilknyttet fast eiendom

Fast eiendom i Norge vil også kunne ligge som grunnlag for utskriving av *eiendomsskatt* etter lov om eiendomsskatt til kommunene av 6. juni 1975 nr.29.

Eiendomsskatten er en *objektskatt*, det vil si at den blir utskrevet på grunnlag av den faste eiendommens bruttoverdi, uavhengig av ligningsoppgjøret. Eiendomsskatten er en avgift som bare utskrives til den kommunen der den faste eiendommen ligger. Det vil derfor *ikke* være aktuelt å betale eiendomsskatt i Norge for fast eiendom som ligger i

utlandet. Grunnen til at jeg nevner den norske eiendomsskatten, er at det ofte vil være tilsvarende eiendomsskatter i utlandet, og jeg vil komme inn på disse i forbindelse med spørsmål om hvilke utenlandske skatter som vil kunne komme til fradrag i Norge.

Det vil også kunne være en rekke avgifter med tilknytning til fast eiendom, spesielt i forbindelse med eiendomsovergang. Sentralt i denne forbindelse vil være avgift på arv etter arveavgiftsloven av 19.juni 1964 nr.14.

Jeg skal i denne fremstilling kun behandle de direkte skatter, og avgrenser med andre ord mot arveavgift og andre indirekte skatter.

2.1.4 Begrepet fast eiendom

Skattlegging av fast eiendom forutsetter at det settes en ramme for hva fast eiendom rent fysisk omfatter. Reglene om beskatning av fast eiendom og løsøre vil ofte være forskjellige, både internrettslig og i forhold til skatteavtalene.¹² I det følgende skal jeg kort si noe om begrepet fast eiendom, både hva begrepet omfatter og betydningen av å nærmere definere de forskjellige typer fast eiendom.

Det skatterettslige innhold av begrepet fast eiendom er i utgangspunktet sammenfallende med det tingsrettslige begrep. Fast eiendom er en urørlig realgjenstand og kan omfatte alt fra en åker til en båtplass. Ofte vil man imidlertid bruke begrepet fast eiendom om en kombinasjon av en tomt og en bygningsmasse med forskjellige funksjoner, som f.eks. bolig- eller produksjonsformål eller lignende.

I forhold til de forskjellige skattespørsmål er det ikke nok å bare skille løsøre fra fast eiendom, det vil også ha betydning hva slags type fast eiendom det er snakk om.

Det vil for eksempel kunne gjelde forskjellige verdsettelsesregler og gevinstbeskatningsregler for bebygd eiendom og tomtegrunn. Det vil også kunne gjelde ulike regler avhengig av hvordan den faste eiendommen blir brukt, det vil for eksempel kunne ha betydning om en fast eiendom brukes til bolig- eller næringsformål.

¹² I skatteavtalene vil eiendomsstaten normalt gis den primære beskatningsrett for inntekter eller formue i fast eiendom, mens inntekter eller formue i løsøre normalt bare kommer til beskatning i hjemstaten.

De typer eiendomsrett til eller rettighet i fast eiendom som vil være sentrale i denne oppgaven er spesielt bolig- og fritidseiendom, men jeg vil også komme inn på gårdsbruk og næringseiendom.

2.1.5 Eierbegrepet

For å avgjøre hvem som er rett skattesubjekt for eventuelle inntekter av en fast eiendom i utlandet, tas det utgangspunkt i hvem som anses berettiget til inntekten etter *norske* privatrettslige regler.¹³ Det er med andre ord det skattesubjekt som sitter med eierbeføyelsene til eiendommen på tidspunktet for den aktuelle inntekt som tilordnes den skattepliktige fordel, om han enten eier eller har varig bruksrett¹⁴ i den.¹⁵ Tilsvarende er det den skattyter som sitter med eierbeføyelsene til eiendommen per 1.januar i ligningsåret som har plikt til å svare formuesskatt av verdien av eiendommen.

I skattelovgivningen vil også en andelshaver i et boligselskap etter visse gitte vilkår kunne regnes som eier av fast eiendom. Tilsvarende vil rettigheter i såkalte timeshare-leiligheter (tidsparter) eller andeler i utenlandske timeshare-selskaper også kunne regnes som fast eiendom, dersom skattyter anses som deleier av eiendommen.¹⁶

Når en andel eller en tidspart regnes som fast eiendom, innebærer dette at den skattlegges etter de alminnelige regler for fast eiendom, og at reglene om for eksempel prosentligning, skattefri gevinst eller verdsettelse kommer tilsvarende til anvendelse som for selveide eiendommer. Jeg vil i denne fremstilling ikke gå konkret inn på vilkårene for at en andel eller tidspart skattemessig skal anses som fast eiendom.

¹³ Det kan være aktuelt å fravike et privatrettslig grunnlag ut fra omgåelsesbetraktninger, men dette er en problemstilling jeg ikke skal komme nærmere inn på i denne oppgaven.

¹⁴ Bruksretter som har en varighet på mer enn 100 år anses å være varige.

¹⁵ Tilsvarende er det den skattyter som privatrettslig er forpliktet for eventuelle kostnader tilknyttet inntekten, som har fradragsrett for kostnadene.

¹⁶ Se Lignings-ABC 2002 s.213.

2.1.6 Særregler i intern rett for skattlegging av fast eiendom i utlandet?

Når Norge beskatter inntekt og formue i utlandet, blir det et spørsmål om den annen stats interne rett eller begreper har noen betydning ved gjennomføring av beskatningen. Prinsippet er at inntekt og formue som er skattepliktig i Norge, skal beskattes i henhold til norske skatteregler. Beskatning av fast eiendom i utlandet innebærer med andre ord at norske skattemyndigheter beskatter den faste eiendommen, *som om eiendommen skulle ha ligget i Norge*. Det vil si at det er det norske begrepet av fast eiendom og de norske regler om for eksempel når inntekt anses å forligge, fastsettelse av skattepliktig inntekt og verdsettelse som skal legges til grunn ved beskatningen.

Utgangspunktet for fremstillingen i kapittel 4 om inntektsbeskatning og kapittel 5 om formuesbeskatning av fast eiendom i utlandet, vil derfor være de alminnelige regler om skattlegging av fast eiendom i Norge. Det vil ikke være plass til å gå nærmere inn på alle internrettslige problemstillinger i forbindelse med beskatningen i denne oppgaven. Jeg skal imidlertid prøve å gi en oversikt over skattereglene, og eventuelt behandle tolkningsspørsmål som oppstår *fordi* den faste eiendommen ligger i utlandet.

2.2 Forholdet til utenlandsk rett og skatteavtalene

2.2.1 Globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet

Norsk skattelovgivning bygger på et *globalinntektsprinsipp* som innebærer at skattytere med alminnelig skatteplikt er skattepliktige for all inntekt og formue, og et *kildeprinsipp* som innebærer at utlendinger vil være skattepliktige for inntekt som oppbæres eller formue som har kilde her i landet. Andre staters lovgivning vil som regel være bygd opp etter de samme prinsipper.¹⁷

Globalinntektsprinsippet kan også kalles et hjemstatsprinsipp, fordi det avgjørende for skatteplikt er hvor den personlige skattyter er bosatt eller hvor selskapet er hjemme-

¹⁷ Ot.prp.nr.46 (1995-1996) s.3

hørende.¹⁸ Mens beskatning i henhold til globalinntektsprinsippet avgjøres ut i fra hvor skattyter hører hjemme, vil det i henhold til *kildeprinsippet* være kilden til inntekten eller formuen som vil være bestemmende for hvilken stat som kan forbeholde seg beskatningsrett. De to prinsipper representerer med andre ord en motsetning mellom interessen av å skattlegge kapital hvor den aktuelle skattyter hører hjemme, og på den andre siden interessen i å skattlegge kapitalen hvor den er oppebåret eller befinner seg. Hjemsted og kilde er altså skatterettslige begreper som på hver sin side gir grunnlag for beskatningsrett.

Fast eiendom ligger fast, og uansett hvilken stat eiendommen ligger i vil den av sin natur ha meget nær tilknytning til vedkommende stat. Eiendomsstaten vil derfor vanligvis forbeholde seg beskatningsrett for den faste eiendommen på grunnlag av kildeprinsippet, uavhengig av hvor skattyter er bosatt eller hjemmehørende. Globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet vil i forhold til fast eiendom dermed kunne krysse hverandre. Norge påberoper seg beskatningsrett på grunnlag av globalinntektsprinsippet, og eiendomsstaten påberoper seg beskatningsrett på grunnlag av kildeprinsippet. Når de internrettslige regler i henholdsvis Norge og eiendomsstaten legges til grunn, vil skatteplikt altså utløses både i det land skattyter er hjemmehørende og i det land den faste eiendommen ligger. For å unngå at nordmenn som eier fast eiendom i utlandet dobbeltbeskattes, er det derfor nødvendig med nærmere regulering i intern rett eller gjennom skatteavtaler (se kap.2.2.2).

2.2.2 Internasjonal dobbeltbeskatning

I denne fremstilling oppstår dobbeltbeskatning ved at reglene om alminnelig skatteplikt i Norge kolliderer med regler om begrenset skatteplikt i eiendomsstaten.¹⁹ Fast eiendom er som nevnt blant de formuesgjenstander som følger kildeprinsippet, og både intern rett og skatteavtalene tar høyde for dette prinsippet.

¹⁸ Se kap.3.1.1

¹⁹ Dobbeltbeskatning kan også oppstå ved at skattyter har alminnelig skatteplikt til flere stater, eller ved at en bestemt inntekt eller formue anses å ha kilde i flere stater.

Omfanget av skatteplikten for inntekt og formue i fast eiendom vil kunne variere fra stat til stat ettersom hvordan globalinntektsprinsippet eller kildeprinsippet er utformet i den enkelte stats interne rett. Dobbeltbeskatning anses generelt å foreligge når en skattyter blir ilagt sammenlignbare skatter for samme inntekt eller samme formue i to eller flere stater i samme inntektsår. Jeg forutsetter i det følgende at beskatning etter den interne rett i eiendomsstaten er bygd opp etter et lignende system som i Norge.

For at dobbeltbeskatning skal unngås, må en av de stater som påberoper seg beskatningsrett lempes sin beskatning. Det er ikke noe forbud mot dobbeltbeskatning i norsk rett, men det er en alminnelig oppfatning at dobbeltbeskatning bør forebygges og avverges.²⁰ Det følger både av intern lovgivning og av skatteavtalene at lemping som hovedregel skal skje i skattyters hjemstat, når hjemstaten beskatter inntekt og formue som har kilde i en annen stat.

Lemping av norsk beskatning forutsetter særskilt grunnlag. For det første er det utarbeidet *internrettslige* regler i skatteloven §§ 16-20 flg., som gir skattyter rett til å kreve fradrag i den norske skatten for den skatt han har betalt i eiendomsstaten (*kreditmetoden*).²¹

I tillegg til de internrettslige regler har Norge inngått *skatteavtaler* med en rekke stater.²² Det er hjemlet i sktl.§2-37(1), jf. lov av 28.juli 1949 nr.15, at Norge i disse skatteavtalene kan begrense den beskatningsrett som følger av skatteloven.

I skatteavtalene forebygges dobbeltbeskatning av skattytere som har inntekt og formue i fast eiendom i utlandet, enten ved at skattyter kan kreve fradrag i norsk skatt for den utenlandske skatten (*kreditmetoden*), eller ved at beskatningsrett kun gis til én av statene (*fordelingsmetoden*).²³

²⁰ Hensynet til å bevare skattefundamentet må derfor avveies mot hensynet til å unngå dobbeltbeskatning (Ot.prp.nr.46 (1995-1996) s.3).

²¹ Skattyter kan også velge å få fradrag for den utenlandske skatt i *inntekten* i henhold til sktl.§6-15 (se kap.4.1.1)

²² Se oversikt over skatteavtalene i vedlegg 2.

²³ Selv om Norge i nye skatteavtaler har gått over til å benytte kreditmetoden som hovedmetode, finnes det fortsatt en rekke avtaler som bygger på fordelingsmetoden (se vedlegg 1).

Anvendelse av *kreditmetoden* vil i utgangspunktet ikke begrense Norges rett til å skattlegge inntekt og formue i utlandet. Dette innebærer at beskatning av fast eiendom i utlandet gjennomføres hvis det ikke foreligger skatteavtale med eiendomsstaten eller en eventuell skatteavtale bygger på kreditmetoden fra norsk side.

Dersom Norge har skatteavtale med eiendomsstaten som bygger på *fordelingsmetoden*, vil inntekt og formue i fast eiendom i vedkommende stat unntas fra beskatning i Norge.

I denne fremstilling vil jeg redegjøre for de internrettslige kreditfradragsreglene i kapittel 6. Avhjelping av dobbeltbeskatning på grunnlag av skatteavtale skal jeg behandle i kapittel 8.

3 Intern rett - grunnleggende om vilkår for skatteplikt

3.1 Skattesubjektene - subjektive vilkår

Skatteplikt for inntekt eller formue i fast eiendom i utlandet kan utløses for alle skattesubjekter, både personer, selskaper, foreninger, stiftelser, boer etc. De grupper skattesubjekter som legges til grunn i denne fremstillingen avgrenses til *personer* og selskapsformene *aksjeselskap* og *ansvarlig selskap*.

Alle *fysiske personer* og *aksjeselskaper* er egne skattesubjekter, jf.sktl.§§2-1(1) og 2-2(1) a.²⁴ At et aksjeselskap anses som et eget skattesubjekt, innebærer at det er selskapet som skattlegges for inntekter eller gis fradrag for kostnader.²⁵

Ansvarlige selskaper regnes ikke som egne skattesubjekter, jf.sktl.§2-2(2)a, det er deltakerne i selskapet som lignes, jf.sktl.§2-2(3). Ved fastsettelse av deltakernes alminnelige inntekt foretas det en nettoligning av selskapet som om selskapet var skattyter, og deretter tilskrives deltakerne andeler av selskapets overskudd eller underskudd, jf.sktl.§10-41.²⁶ Tilsvarende vil deltakerne formuelignes for en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter, jf.sktl.§4-40.

De skatteregler som kommer til anvendelse ved beskatningen og omfanget av skatteplikten vil i utgangspunktet være likt, uavhengig av hvem som er skattesubjekt.²⁷ Fremstillingen vil være avgrenset til kun å behandle inntekts- og formuesbeskatning av *direkte eie* av fast eiendom i utlandet.

²⁴ Et unntak fra dette vil som nevnt gjelde for visse boligselskaper, og andelshaverne eller aksjonærene vil lignes for en forholdsmessig andel av inntekt og formue i eiendommen, jf.sktl.§§7-12 og 4-10(2).

²⁵ Deltakerne (aksjonærene) vil med andre ord bare beskattes for verdier som utdeles fra selskapet.

²⁶ Dette innebærer blant annet at deltakerne kan fradra tap i forbindelse med den faste eiendommen i andre inntekter.

²⁷ Men det er visse særregler, som f.eks. prosentligningsreglene og gevinstfritaksreglene, som ikke vil gjelde for selskaper (se kap.4).

3.1.1 Alminnelig skatteplikt – skattemessig tilhørighet

Det er en forutsetning for at norske skattemyndigheter skal kunne beskatte inntekt og formue i en fast eiendom i utlandet, at det aktuelle skattesubjekt har *alminnelig skatteplikt* til Norge, jf.sktl.§2-1(1) og (7) og §2-2(1) og (6).²⁸ For å kunne teste norsk beskatningsrett og globalinntektsprinsippets rekkevidde i forhold til fast eiendom i utlandet, forutsettes det derfor i denne fremstilling at den aktuelle skattyter har alminnelig skatteplikt.

Alminnelig skatteplikt bestemmes ut i fra skattyters tilknytning til Norge. Det er med andre ord et vilkår for at alminnelig skatteplikt skal foreligge, at personen er bosatt eller selskapet er hjemmehørende i Norge.²⁹

Det er ingen definisjon i norsk skattelovgivning av hva som anses som bosatt eller hjemmehørende. Det følger av juridisk teori at det avgjørende for at en *person* skal anses som bosatt er at han har sentrum for sine livsinteresser her i Norge, det vil si at bosted vurderes ut fra hvor han har fast bolig, arbeid, familie etc. Tilsvarende vil et *selskap* i utgangspunktet anses hjemmehørende når det er stiftet i henhold til norsk lov og registrert her, det avgjørende vil imidlertid være om selskapets virkelige ledelse befinner seg i Norge.³⁰

3.1.2 Begrenset skatteplikt

For å belyse oppgaven, vil jeg kort nevne at kildeprinsippet kommer til uttrykk i norsk skatterett gjennom reglene om *begrenset skatteplikt* i sktl.§2-3. Norske skattemyndigheter har blant annet forbeholdt seg beskatningsrett for inntekt og formue i fast eiendom i Norge, uansett hvor skattyter er bosatt eller hjemmehørende, jf.sktl.§2-3(1)a.

²⁸ Hvis det foreligger skatteavtale med eiendomsstaten, avhenger norsk beskatningsrett av at skattyter også i henhold til avtalen anses bosatt eller hjemmehørende i Norge (se kap.8).

²⁹ Personer som tar opphold i Norge i seks måneder eller mer vil også anses som bosatt fra innreisetidspunktet, selv om oppholdet er midlertidig, jf.sktl.§2-1(2), jf.§2-1(1).

³⁰ Det er som nevnt deltakerene i et ansvarlige selskap som er skattesubjekt for for selskapets inntekt/formue, og det avgjørende for skatteplikt vil derfor i utgangspunktet være hvor *deltakeren* er bosatt.

3.1.3 Kort om skattemessig utflytting

Det er forutsatt i denne fremstilling at skattyter etter intern rett anses bosatt i Norge, men jeg finner det hensiktsmessig å nevne reglene om når alminnelig skatteplikt til Norge eventuelt skal opphøre for skattyter.

Tidligere ville den alminnelige skatteplikt kunne opphøre fra første dag dersom skattyter tok midlertidig opphold i en annen stat i mer enn ett år og kunne godtgjøre at han var skattepliktig som innenlandsboende i vedkommende stat. Denne regel ble opphevet fra og med inntektsåret 2003. Etter gjeldende rett idag vil den alminnelige skatteplikten etter intern rett først opphøre dersom skattyter har hatt fast opphold i utlandet i mer enn fire år, jf.sktl.§2-1(4).

Den alminnelige skatteplikt *kan* opphøre fra første dag, dersom skattyter bryter sin forbindelse til Norge på en slik måte at han anses emigrert. Det stilles strenge krav til at dette skal anses å være tilfelle, og det vil ved vurderingen tas hensyn til tilknytning til Norge som for eksempel opphold, boligeiendom, familie og arbeid.

3.2 Materielle vilkår for skatteplikt

Skattlegging av fast eiendom i utlandet innebærer som nevnt at skatteplikten avgjøres ut i fra norske alminnelige skatteregler. Derfor skal jeg i det følgende gi en oversikt over de grunnleggende vilkår for at skatteplikt eller eventuelt fradragsrett skal inntre. Det er disse vilkår som danner utgangspunktet for beregning av omfanget av skatteplikten for skattytere som eier fast eiendom i utlandet. De vilkår jeg skal behandle i det følgende vil være knyttet til *inntektsbeskatningen*.

3.2.1 Fordelsbegrepet

Den grunnleggende forutsetning for at skatteplikt skal inntre, er at det foreligger en fordel av økonomisk verdi for skattyteren. Sktl.§5-1(1) hjemler skatteplikt for ”*enhver fordel*” av økonomisk art. Vederlag som skattyter mottar for f.eks. utleie eller salg av

den faste eiendommen i utlandet vil som oftest bestå i penger, men overdragelse av gjeld, personlige tjenester eller andre naturallytelser vil også være skattepliktige fordeler.

Som skatterettslig fordel regnes også egen bruk av den faste eiendom i utlandet. Fra et skattemessig synspunkt vil bruk av egne ting gi eieren en økonomisk fordel i form av egen nytte, slik at bruken vil anses å være skattepliktig inntekt etter hovedregelen i sktl.§5-1(1).

3.2.2 Innvinningskriteriet

For at det skal inntre skatteplikt for en fordel, må fordelen anses å være innvunnet, jf.sktl.§5-1(1). At det foreligger inntektsmuligheter i den faste eiendommen i utlandet, er altså ikke nok til å utløse skatteplikt. Skattyter vil for eksempel ikke kunne beskattes for mulige leieinntekter, når eiendommen faktisk ikke er leid ut.³¹ At en fast eiendom stiger i verdi, vil heller ikke kunne utløse gevinstbeskatning før en eventuell realisasjon finner sted, jf.sktl.§5-1(2).

Tilsvarende gjelder på fradragssiden at en forpliktelse må være pådratt før den eventuelt kan komme til fradrag, jf.sktl.§6-1(1). På samme måte som verdistigning, vil heller ikke verdireduksjon av en fast eiendom i utgangspunktet gi fradragsrett for tap før realisasjon finner sted, jf.sktl.§6-2(1).³²

3.2.3 Kapital- eller virksomhetsinntekt

Inntekter av en fast eiendom kan bli skattepliktig med hjemmel i *kapitalregelen* i sktl.§5-1(1) og (2), eller med hjemmel i *virksomhetsregelen* i sktl.§5-1(1), jf.§5-30. Ethvert skattesubjekt, om det enten er en person eller et selskap, kan bli skattepliktig etter *kapitalregelen*. Hvis omfanget av leieinntekter og aktivitet ved forvaltningen av den faste eiendommen drives i et slikt omfang at vedkommende person eller selskap anses å drive næringsvirksomhet, vil *virksomhetsregelen* komme til anvendelse. Av

³¹ Hvis den faste eiendommen skal prosentlignes, vil det avgjørende imidlertid være at skattyter *disponerer* eiendommen (se kap.4.1.2).

³² Se imidlertid om avskrivningsreglene i kapittel 4.1.1.

hensyn til hjemmelsgrunnlag trekker man derfor i skattelovgivningen en grense mellom inntekt av fast eiendom som skal regnes som opptjent gjennom passiv kapitalforvaltning, og inntekt som skal anses opptjent gjennom næringsvirksomhet.³³

Skatteplikten er i prinsippet like omfattende både etter kapitalregelen og virksomhetsregelen. Det finnes imidlertid visse særregler som ikke vil gjelde i virksomhet, som for eksempel reglene om prosentligning (se kap.4.1.2) og særreglene om skattefri gevinst (se kap.4.2.3). Fordi beskatning etter kapitalregelen og virksomhetsregelen i utgangspunktet er sammenfallende, men kapitalregelen på grunn av særreglene har et større omfang, vil jeg i denne fremstilling avgrense til kun å behandle skattlegging av fast eiendom etter kapitalregelen.³⁴

3.2.4 Kapitalinntekt eller -gevinst

Mens virksomhetsregelen i sktl.§5-1(1) dekker enhver form for inntekt, er det utenfor virksomhet nødvendig å sonde mellom inntekt i form av avkastning og inntekt i form av gevinst. Den løpende avkastning som skattyter har av den faste eiendommen i utlandet mens han eier eller har rettighet i den, vil være skattepliktig som *kapitalinntekt*, jf.sktl.§5-1(1). Den fordel skattyter mottar når eiendommen realiseres til en pris som overstiger skattyterens kostpris, er skattepliktig som *kapitalgevinst*, jf.sktl.§5-1(2).

Kapitalinntekt og kapitalgevinst skattlegges med samme skattesats, men det vil kunne gjelde ulike regler med hensyn til både inntektsfastsettelse og tidfesting av inntekten. Betydningen av å skille mellom avkastning og gevinst kommer blant annet også fram når reglene om skattefri gevinst er aktuell. Jeg henviser her til oppgavens kapittel 4.

³³ Lignings-ABC 2002 s.678; Grensen avgjøres etter helhetsvurdering, men med holdepunktene at utleie av mer enn 500 m2 til forretningsformål og/eller utleie av fem leiligheter eller mer til boligformål anses som virksomhet.

³⁴ Jeg har som nevnt innledningsvis i oppgaven også avgrenset mot behandling av skatteavtalenes bestemmelser om virksomhetsinntekter.

3.2.5 Inntektsbegrepet

Skattelovens alminnelige inntektsbegrep er et *nettoinntektsbegrep*. Det vil si at i den grad det er utgifter knyttet til inntekten av den faste eiendommen, skal det ved beregning av den skattepliktige inntekten gis fradrag i bruttoinntekten for disse kostnadene, jf.sktl.§6-1(1). Tilsvarende gjelder at hvis skattyter realiserer den faste eiendommen til en pris som er lavere enn hans egen kostpris og det oppstår et tap, så vil dette tapet være fradragsberettiget, jf.sktl.§6-2(1).

At inntektsbegrepet bygger på et skatteevneprinsipp kommer videre til uttrykk ved at kostnader i tilknytning til én type inntekt, kan fradras i ”... *inntekt fra andre inntektskilder*”, jf.sktl.§6-3(1). Dette prinsippet omfatter også kostnader i forbindelse med utenlandsinntekter. Hvis kostnadene knyttet til den faste eiendommen i utlandet er større enn inntekten fra den, vil kostnadene altså kunne fradras i annen inntekt skattyteren har i Norge.³⁵

3.3 Tidfesting av inntekter og kostnader

Tidfestingsreglene omhandler spørsmål om *når* en skattepliktig fordel skal tas til inntekt, eller *når* eventuelle kostnader eller tap skal komme til fradrag. Ved beskatning i Norge skal inntektsposter eller fradragsposter tilknyttet den faste eiendommen i utlandet tidfestes etter norske regler.³⁶ Det vil normalt være nok å plassere de forskjellige poster innenfor en inntektsperiode, som hovedregel kalenderåret, jf.sktl.§14-1(1).

Regelen er som nevnt at det er den skattyter som er eier av den faste eiendommen som skal tilordnes eventuelle inntekter eller kostnader tilknyttet eiendommen. I forbindelse med eiendomsovergang, vil tidfestingsreglene dermed også ha betydning for

³⁵ Kostnader og tap i forbindelse med den faste eiendommen vil bare kunne kreves fradratt i skattyters *alminnelige inntekt* (se kap.3.4).

³⁶ Ulike tidfestingsregler i Norge og eiendomsstaten vil kunne ha betydning i forhold til kreditfradragsreglene (se kap.6.5).

å avgjøre *hvem* som er skattepliktig for inntekter som er innvunnet eller eventuelt fradragsberettiget for kostnader og tap, jf.sktl.§2-20.

Inntekter og kostnader av fast eiendom i utlandet skal som hovedregel tidfestes etter *realisasjonsprinsippet*. For skattytere som er regnskapspliktige skal inntekter og kostnader tidfestes etter *regnskapsprinsippet*.

3.3.1 Realisasjonsprinsippet

Skattyters fordel av egen bruk av den faste eiendommen skal tas til inntekt når *”... fordelten tilflyterskattyteren”*, jf.sktl.§14-2(1)1.pkt., det vil si i takt med bruken.

Dersom skattyter har annen inntekt av den faste eiendommen, skal denne tas til inntekt når skattyteren har ervervet en *”... ubetinget rett til ytelsen”*, jf.sktl.§14-2(1)2.pkt.

Kostnader tilknyttet inntekten skal komme til fradrag når det har oppstått en *”... ubetinget forpliktelse”* for skattyter til å dekke den aktuelle kostnad, jf.sktl.§14-2(2).

Tidfesting etter realisasjonsprinsippet skjer med andre ord uavhengig av forfalls-tidspunkt eller det tidspunkt som skattyter faktisk mottar et vederlag eller betaler en forpliktelse. Hvis skattyter for eksempel leier ut eller selger den faste eiendommen, vil han ha en ubetinget rett på leieinntekter eller salgsvederlag når eiendommen stilles til disposisjon for leietakeren eller kjøperen.

Det kan skje at skattyters kostnader i et inntektsår overstiger inntekten av den faste eiendommen i det samme år. Hvis skattyter ikke har andre inntektskilder eller fortsatt går med underskudd etter at kostnadene er fradratt i annen inntekt i henhold til sktl.§6-3(1), kan skattyter fremføre dette underskuddet til fradrag et senere år, jf.sktl.§14-6(1).³⁷

³⁷ Fremføringsretten gjelder i inntil 10 år, men må benyttes så snart skattyter har inntekt som kan dekke underskuddet.

Hvis den faste eiendommen i utlandet er *avskrivbar* etter reglene i sktl.§§14-30 flg., vil det kunne gjelde særlige tidfestingsregler. Disse regler vil jeg komme tilbake til i drøftelsene i kapittel 4.

3.3.2 Regnskapsprinsippet

Aksjeselskaper og ansvarlige selskaper som er fullt regnskapspliktige i henhold til regnskapsloven av 17. juli 1998 nr.56 §1-2(1), skal følge *regnskapsprinsippet* som tidfestingsregel, jf.sktl.§14-4(1). Regnskapsprinsippet innebærer at tidfesting som utgangspunkt skal skje på grunnlag av skattyters årsregnskap, jf.sktl.§14-4(2).³⁸

Jeg avgrenser i denne fremstilling mot nærmere behandling av regnskapsprinsippet og regnskapspliktiges bruk av regnskapets tall.

3.4 Beregningsgrunnlag

Inntekter fra utlandet skal inn i et samlet inntektsgrunnlag for beregning av inntektsskatt etter de samme regler som inntekter som er opparbeidet i Norge. Man skiller i norsk skattelovgivning mellom skatteplikt for *alminnelig inntekt* og skatteplikt for *personinntekt*.

Alminnelig inntekt skal beregnes for både personer og selskaper. Både avkastning og gevinst av den faste eiendommen vil inngå i den alminnelige inntekt. I dette beregningsgrunnlag skal skattyter få fradrag i bruttoinntekten for alle fradragsberettigede utgifter og andre særlige fradrag. Alminnelig inntekt tilsvarer altså nettoinntekten, og blir utlignet med en flat sats på 28 prosent.

Personinntekt beregnes bare for personlige skattytere, og omfatter kun inntekt av personlig utført arbeid og pensjoner.³⁹ Kapitalinntekt og kapitalgevinst av fast eiendom inngår dermed ikke i personinntekten, jf.sktl.§12-2. Dersom skattyter har inntekt av fast eiendom i forbindelse med virksomhet, vil det imidlertid kunne være aktuelt å beregne

³⁸ Særlige regler om tidfesting i skattelovgivningen vil imidlertid gå foran det som følger av regnskapslovgivningen, jf.sktl.§14-4(2).

³⁹ Personinntekten er beregningsgrunnlaget for trygdeavgift og toppskatt, jf.sktl.§12-1.

personinntekt av den del av virksomhetsinntektene som antas å skyldes skattyters personlige innsats.⁴⁰

4 Intern rett – inntekt av fast eiendom i utlandet

Norske personer og selskaper er skattepliktige for inntekter av fast eiendom i utlandet etter reglene om alminnelig skatteplikt, jf. sktl. §§ 2-1 og 2-2. Jeg forutsetter i det følgende at Norge ikke har skatteavtale med eiendomsstaten, eller at en eventuell skatteavtale med eiendomsstaten bygger på kreditmetoden.

I kapittel 4.1 skal jeg redegjøre for omfanget av skatteplikten for *avkastning* av fast eiendom i utlandet, og deretter reglene om *realisasjon* av den faste eiendommen i kapittel 4.2.

4.1 Avkastning av fast eiendom

Alle former for avkastning som skattyter har av den faste eiendommen i utlandet vil i utgangspunktet være skattepliktig, jf. sktl. § 5-1(1), jf. § 5-20(1)a. Avkastningen vil typisk kunne bestå i leieinntekter, enten fra utleie til andres private bruk eller utleie til næringsvirksomhet. Det er uttrykkelig slått fast i sktl. § 7-1, jf. § 5-20, at også verdien av den nytten skattyter har av egen bruk av den faste eiendommen vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1(1).

Den prinsipielle hovedregel for fastsettelse av skattepliktig inntekt er at den samlede inntekt fastsettes som en bruttostørrelse i henhold til sktl. § 5-1(1), og at skattyter får fradrag i denne bruttoinntekten for eventuelle kostnader i henhold til sktl. § 6-1(1). En slik beskatning av nettofordelen av fast eiendom kalles *direkte ligning* eller regnskapsligning. Direkte ligning vil kunne benyttes for å fastsette den skattepliktige inntekt av

⁴⁰ Jeg har avgrenset mot beskatning av fast eiendom i virksomhet, og går derfor ikke inn på beregning av personinntekt etter sktl. §§ 12-10flg.

alle typer fast eiendom. Selskaper vil alltid få fastsatt inntekten ved bruk av direkte ligning.

Dersom den aktuelle eiendom er en bolig- eller fritidseiendom som skattyter selv benytter, vil den skattepliktige inntekt normalt fastsettes ved *prosentligning*, jf.sktl.§§7-10flg.⁴¹ Det følger av sktl.§7-1 b 1.pkt. at beskatning av fordel ved bruk av egen bolig eller fritidseiendom kun skal fastsettes ved direkte ligning, når vilkårene for prosentligning ikke er oppfylt. Prosentligningsreglene vil bare kunne komme til anvendelse for personlige skattytere.⁴²

4.1.1 Direkte ligning - fradragsregler

Ved direkte ligning av den faste eiendommen i utlandet skal skattyters bruttoinntekt av eiendommen fastsettes til den reelle verdien av skattyters samlede fordeler, jf.sktl.§5-1(1). Det vil si at hvis skattyter leier ut den faste eiendommen, vil han bli skattepliktig for de faktiske leieinntekter han har.⁴³ Hvis skattyter selv benytter seg av den faste eiendommen, vil verdien fastsettes til markedspris for leie av tilsvarende eiendom med samme beliggenhet på tidspunktet for den aktuelle bruken, jf.sktl.§7-1 b 2.pkt.

For å komme fram til skattepliktig nettoinntekt av den faste eiendommen i utlandet, skal skattyter få *fradrag* i bruttoinntekten for de faktiske kostnader han har i forbindelse med eiendommen, jf.sktl.§6-1(1).⁴⁴ Skattyter vil ha fradragsrett for alle typer kostnader etter denne hovedregelen, såfremt kostnaden har *tilknytning* til ervervet av inntekten av den faste eiendommen, og såfremt kostnaden innebærer en form for *oppofrelse*. Det er ikke noe vilkår for fradragsrett at den aktuelle kostnaden er pådratt i Norge. I det følgende skal jeg gi en oversikt over noen av de typiske fradragsberettigede utgifter.

⁴¹ Prosentligning er en forenklet måte å beregne den skattepliktige nettoinntekt, og vil som regel innebære et skattemessig gunstigere resultat for skattyter.

⁴² Bolig- eller fritidseiendom som eies av ansvarlige selskaper vil ikke kunne prosentlignes, selv om eiendommen benyttes av selskapets deltakere.

⁴³ Hvis fordelten består av en naturalytelse, skal den verdsettes til omsetningsverdien på tidfestingstidspunktet, jf.sktl.§5-3.

⁴⁴ Skattyter vil også ha fradragsrett for alle *gjeldsrentekostnader* ved inntektsfastsettelsen (se kap.4.1.3).

Skattyter vil blant annet ha fradragrett for driftskostnader, herunder kostnader til *vedlikehold* som utbedring av slitasje eller reparasjoner på den faste eiendommen i utlandet, jf.sktl.§6-11, jf.§6-1(1).⁴⁵

Skattyter vil derimot ikke ha direkte fradragrett for *påkostningsutgifter*, slik som utgifter i forbindelse med endring eller bedring av standarden på eiendommen. Slike utgifter må aktiveres som en del av eiendommens kostpris, og vil enten kunne komme til fradrag gjennom reglene om avskrivning (se neste avsnitt), eller først ved et senere salg (se kap.4.2.1). Det går derfor et viktig skille mellom vedlikeholdskostnader og påkostningsutgifter. Jeg skal ikke komme nærmere inn på spørsmål i forbindelse med denne grensen, men nevner at det ved vurderingen skal legges til grunn en objektiv standard. Utgifter på eiendommen for å oppnå en standard som skattyter er vant til fra Norge vil for eksempel være påkostningsutgifter.

Skattyter vil også kunne ha fradragrett for *verdireduksjon* på grunnlag av at den faste eiendommen i utlandet forbrukes eller foreldes, jf.sktl.§6-1(1).⁴⁶ Fradrag for slik verdireduksjon gis i form av avskrivninger, jf.sktl.§6-10, jf.§§14-30 flg.

Avskrivningsreglene kommer til anvendelse uavhengig av om det foreligger virksomhet eller ikke, og både personer og selskaper kan få fradrag for avskrivninger. Fradragretten er imidlertid begrenset til kun å gjelde for næringseiendom. Bygninger generelt vil forbrukes eller foreldes, men det er i praksis oppstilt et unntak for bygninger som brukes til boliger, herunder fritidseiendommer, om de nå enten brukes av eieren selv eller leies ut til andre.⁴⁷

Grunnlaget for avskrivningene er den omkostning skattyter har aktivert, det vil si kostprisen på den faste eiendommen, jf.sktl.§14-42(2), og eventuelle senere påkostninger, jf.sktl.§14-40(3).⁴⁸ Dersom skattyter gjennom avskrivningene får fradrag for faktiske utgifter til anskaffelse av den faste eiendommen i utlandet, vil disse

⁴⁵ Bestemmelsen nevner også fradragrett for kostnader til forsikring av eiendommen.

⁴⁶ Det er altså *ikke* snakk om reduksjon i omsetningsverdien.

⁴⁷ Gårdsbruk er heller ikke omfattet av avskrivningsreglene.

⁴⁸ Det avskrivbare beløp hvert enkelt år beregnes med utgangspunkt i det totale avskrivbare beløp og en fastsatt avskrivningsprosent, jf.sktl.§14-43.

avskrivningene ha betydning for gevinstberegningen når skattyter eventuelt realiserer den faste eiendommen (se kap.4.2.1).

Det er presisert i sktl.§6-15 at skattytere som har skattepliktig inntekt av fast eiendom i utlandet også vil ha rett til å kreve fradrag i inntekten for ”... *skatt og avgift på fast eiendom*”. Denne fradragsretten omfatter for det første særskilte skatter og avgifter som er pålagt den faste eiendommen. Skattyter vil med andre ord få fradrag i inntekten for eventuelle kommunale avgifter og eiendomsskatter eller tilsvarende som han betaler i eiendomsstaten. Det følger videre av sktl.§6-15 og forarbeidene⁴⁹ at skattyter også vil kunne gis fradrag i inntekten for utenlandsk inntektsskatt og formuesskatt som skattyter er pålagt i eiendomsstaten.⁵⁰ Hvis skattyter krever fradrag i inntekten for utenlandsk inntektsskatt og formuesskatt, forutsetter dette at skattyter ikke har fått fradrag for den utenlandske skatten i henhold til kreditfradragsreglene, jf.sktl.§16-23 . Jeg skal komme tilbake til forholdet mellom inntektsfradragsregelen i sktl.§6-15 og kreditfradragsreglene i sktl.§§16-20flg. i kapittel 6.8.

4.1.2 Prosentligning av bolig- og fritidseiendom

Når bolig- eller fritidseiendom skal prosentlignes, oppstår skatteplikt ved at skattyter *disponerer* eiendommen. Skatteplikt vil altså kunne oppstå uavhengig av bruk, men dersom eiendommen ikke har vært brukbar som bolig på grunn av f.eks. oppussing eller ombygging, vil det ikke beregnes prosentinntekt for den tid brukshindringen forelå, jf.sktl.§7-11 f.⁵¹

Hvis vilkårene for prosentligning er oppfylt, vil prosentligningen foretas av *hele* eiendommen, også en eventuelt utleid del. *Beregning* av den skattepliktige inntekt foretas på den måten at nettoinntekten fastsettes som en prosent av eiendommens

⁴⁹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s.41

⁵⁰ Fradragsretten omfatter selvfølgelig ikke norske inntekts- eller formuesskatter, og heller ikke skatter eller avgifter pålagt i andre land enn eiendomsstaten.

⁵¹ Brukshindring av en fritidseiendom vil kun avbryte prosentligningen dersom hindringen foreligger på det tidspunkt eiendommen normalt brukes.

ligningsverdi, jf.sktl.§7-11 a.⁵² Spørsmål om fastsettelse av *ligningsverdi* på fast eiendom i utlandet skal jeg behandle generelt under kapittel 5 om formuesskatt (se kap.5.2).

Det har ingen betydning om bolig- eller fritidseiendommen er en enebolig, et rekkehus eller en leilighet mv.⁵³ Boenheter i boligselskap vil som nevnt også kunne falle inn under prosentligningsreglene, jf.sktl.§7-10 d, jf.§7-12.

I det følgende skal jeg redegjøre for de vilkår som må være oppfylt for at prosentligning skal anvendes. Fast eiendom i utlandet skal prosentlignes hvis vilkårene for prosentligning hadde vært oppfylt dersom eiendommen hadde ligget i Norge.

Et felles vilkår for at eiendommen skal prosentlignes, er at eieren må ha brukt boligen som "... *egen bolig*" eller benyttet fritidseiendommen til "... *egen bruk*", jf.sktl.§7-10(1). Vilkåret til egen bruk kan være knyttet både til omfang og varighet av bruken av eiendommen. Spørsmål om vilkåret er oppfylt dukker først og fremst opp hvis skattyter leier ut deler av boligen eller fritidseiendommen i utlandet.

For *boligeiendom* er vilkåret til egen bruk oppfylt, hvis den del av eiendommen eieren benytter utgjør minst halvparten av eiendommens utleieverdi, jf.sktl.§7-10(3).⁵⁴ Hvis mer enn halvparten av boligen leies ut vil det likevel foretas prosentligning hvis utleien ikke strekker seg over mer enn halve inntektsåret, jf.sktl.§7-10(4).

Det er ikke noe krav til intensitet av bruken, men skattytere bosatt i Norge vil sjelden kunne anses å ha boligeiendom i utlandet.⁵⁵ Det er derfor mer praktisk for skattytere som eier fast eiendom i utlandet at også *fritidseiendommer* skal prosentlignes. Det er et vilkår for prosentligning at eieren benytter fritidseiendommen i et rimelig omfang over tid. Det vesentlige ved vurderingen er at den ikke må få karakter av å bli et utleieobjekt,

⁵² Procentsatsen er fastsatt i sktl.§7-11 a til 2,5 prosent, henholdsvis 5 prosent for den del av eiendommens ligningsverdi som (før bunnfradrag) overstiger 451.000 kroner.

⁵³ Flermannsboliger eller våningshus er imidlertid ikke omfattet av prosentligningsreglene, jf.sktl.§7-10(2).

⁵⁴ For *tomannsboliger* gjelder den særregel at prosentligning skal gjennomføres, selv om den leilighet eieren bruker er mindre enn den utleide boligenhet, jf.sktl.§7-10(1)b, jf.§7-10(3)2.pkt.

⁵⁵ Se imidlertid kap.4.2.3.

men heller ikke for fritidseiendom vil delvis utleie avbryte prosentligningen, jf.sktl.§7-10(6). Forskjellig fra prosentligning av boligeiendom, er at ved utleie av fritidseiendom vil 85 % av leieinntekter som overstiger 10.000 kroner regnes som inntekt i tillegg til prosentinntekten, jf.sktl.§7-11 b.⁵⁶

Prosentligningsreglene innebærer at eventuelle leieinntekter av den faste eiendommen i utlandet i hvert fall delvis konsumeres av prosentligningen. På den annen side vil også alle *fradragposter* knyttet til eiendommen konsumeres av prosentligningen, jf.sktl.§7-11g. Fradragposter vil ofte endre seg fra år til år, men når prosentligning benyttes vil skattyter ikke få særskilt fradrag for utgifter det enkelte år.⁵⁷ Skattyter vil med andre ord ikke kunne kreve fradrag for kostnader til vedlikehold eller lignende, og vil heller ikke kunne velge å få fradrag i inntekten for skatter og avgifter betalt i eiendomsstaten i henhold til sktl.§6-15. Prosentligning av den faste eiendommen i utlandet vil derimot *ikke* avskjære skattyters fradragsrett for gjeldsrentekostnader, jf.sktl.§7-11g, jf.§6-40 (se kap.4.1.3).

4.1.3 Den generelle regel om fradragsrett for gjeldsrenter

Skattytere som har skattepliktig inntekt av fast eiendom i utlandet vil ha fradragsrett for alle gjeldsrentekostnader ved fastsettelse av samlet skattepliktig inntekt, jf.sktl.§6-40(1), uansett om eiendommen lignes direkte eller prosentlignes. Gjeldsrenter skiller seg fra andre kostnader ved at fradragsretten ikke er betinget av at gjeldsrentekostnaden har tilknytning til erverv av skattepliktig inntekt. Skattyter vil med andre ord ha fradragsrett for alle gjeldsrenter, uavhengig av om gjelden er knyttet til den faste eiendommen.

Det har ingen betydning for fradragsretten hvor gjeldsrentene stammer fra. Skattyter kan kreve fradrag for alle renter av egen gjeld som er påløpt eller forfalt og betalt i inntektsåret, jf.sktl.§6-40(1).⁵⁸ Hvis skattyter f.eks. tar opp lån i en utenlandsk bank for

⁵⁶ En annen forskjell er at det for boligeiendom gis et bunnfradrag i ligningsverdien, jf.sktl.§7-11d (per i dag 80.000 kroner).

⁵⁷ Hvis ekstraordinær skade oppstår, vil imidlertid skattyter gis fradrag for kostnader knyttet til skaden som overstiger 10.000 kroner og som ikke dekkes av forsikring, jf.sktl.§7-13.

⁵⁸ Hvis den aktuelle skattyter er andelshaver i et boligselskap, vil boligselskapets renteutgifter bli fordelt på hver av andelshaverne, jf.sktl.§7-12(6)c.

å finansiere et kjøp av en fast eiendom i vedkommende land, vil han få fradrag for gjeldsrentene ved inntektsfastsettelsen.

Dersom Norge har frasagt seg retten til å beskatte inntekt eller formue i den faste eiendommen i skatteavtale med eiendomsstaten, vil skattyters gjeldsrentefradrag bli avkortet ved fastsettelsen av den alminnelige inntekt i Norge, jf.sktl.§6-91. Disse regler vil jeg komme tilbake til i kapittel 7 om fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag.

4.2 Realisasjon av fast eiendom

For skattytere som realiserer fast eiendom i utlandet vil verdistigning i løpet av eiertiden som hovedregel utgjøre skattepliktig gevinst, jf.sktl.§5-1(2). Tilsvarende vil verdi-reduksjon i løpet av eiertiden som hovedregel gi skattyter fradragsrett for tapet, jf. sktl.§6-2(1). Beregning av eventuell gevinst eller tap skal jeg behandle i kapittel 4.2.1.

Den aktuelle gevinst må innvinnes eller eventuelt tapet må pådras ved at den faste eiendommen i utlandet *realiseres*, jf.sktl.§5-1(2). Realisasjon av fast eiendom omfatter både overføring av eiendomsrett eller varig rettighet i eiendommen mot vederlag, tvangsavståelse og fullstendig ødeleggelse av eiendommen, jf.sktl.§9-2(1) og (2).⁵⁹ Jeg avgrenser i denne fremstilling til å gå ut fra den typiske salgssituasjonen, med en gjensidig avtale mellom selger og kjøper.⁶⁰

For personer som realiserer boligeiendom, fritidseiendom eller gårdsbruk i utlandet, vil realisasjonen etter visse gitte vilkår ikke utløse skatteplikt. Reglene om skattefri gevinst skal jeg behandle i kapittel 4.2.2.

⁵⁹ Derimot vil bl.a. gave eller arv ikke regnes som realisasjon, jf.sktl.§9-2(3).

⁶⁰ Jeg vil med andre ord ikke gå inn på særlige spørsmål angående andre former for realisasjon, som f.eks. reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, jf.sktl.§14-70.

4.2.1 Beregning av gevinst eller tap

Gevinsten eller tapet skal beregnes etter norske regler, og det tas ikke hensyn til eventuell gevinst eller tap beregnet etter eiendomsstatens regler. For å komme frem til skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap som realisasjonen utløser, tas det utgangspunkt i eiendommens *utgangsverdi* og *inngangsverdi*. Noe enkelt sagt vil utgangsverdien utgjøre eiendommens salgspris og inngangsverdien eiendommens kostpris. Det er differansen mellom disse to størrelser som utgjør gevinsten eller eventuelt tapet.⁶¹

Utgangsverdien til den faste eiendommen i utlandet utgjør som hovedregel verdien av det vederlag skattyter mottar for eiendommen.⁶² Det er nettoverdien av den fordelene skattyter mottar ved salget som utgjør utgangsverdien. Kostnader som skattyter har i forbindelse med salget, som f.eks. utgifter til megler eller taksering av den faste eiendommen, vil altså komme til fradrag i utgangsverdien.

Inngangsverdien til den faste eiendommen bestemmes med utgangspunkt i eiendommens kostpris,⁶³ om skattyter enten har kjøpt eller ført opp hus selv. Hvis det ikke foreligger noen kostpris for skattyteren, fordi den faste eiendommen er ervervet vederlagsfritt ved for eksempel arv eller gave, vil inngangsverdien kunne settes til omsetningsverdien på tidspunktet for ervervet.⁶⁴

Hvis skattyter har hatt utgifter i forbindelse med den faste eiendommen, som ikke har eller vil bli fradratt på annen måte, vil skattyter kunne aktivere utgiftene som en del av kostprisen på den faste eiendommen.⁶⁵ Inngangsverdien vil på den måten *forhøyes*, og dette vil gi utslag i at skattepliktig gevinst blir mindre eller eventuelt at fradragsberettiget tap blir større ved salg av eiendommen. Påkostningsutgifter som ikke har

⁶¹ Gevinst og tap er altså *nettobegreper*.

⁶² Skattyter vil imidlertid ikke ha fradragsrett for tap som skyldes at han har solgt den faste eiendommen til underpris ved f.eks. et gavesalg.

⁶³ Som hovedregel historisk kostpris. Jeg avgrenser mot å behandle kostprisregulering i henhold til sktl.§9-8

⁶⁴ Eventuelt begrenset oppad til den verdi som er lagt til grunn i arveavgiftsgrunnlaget, jf.sktl.§9-7.

⁶⁵ For andelshaver i boligselskap skal det tas hensyn til endring i selskapets gjeld i løpet av eiertiden, jf.sktl.§9-5.

kommet til fradrag gjennom avskrivninger vil dermed komme til fradrag når den faste eiendommen selges.

Hvis den faste eiendommen i utlandet er avskrivbar (se kap.4.1.1), vil de foretatte avskrivninger i skattyters eiertid *redusere* inngangsverdien tilsvarende. Virkningen av at inngangsverdien reduseres, er at skattepliktig gevinst blir større eller eventuelt at fradragsberettiget tap blir mindre ved salg av eiendommen. Fradrag for avskrivninger av kostpris og påkostninger på eiendommen blir på den måten et spørsmål om tidfesting av kostnadene.

Det vil også gjelde spesielle regler for tidfesting av beregnet gevinst eller tap ved realisasjon av avskrivbare eiendommer. Skattyter kan velge å enten inntektsføre en eventuell gevinst direkte eller føre gevinsten på en såkalt gevinst- og tapskonto, jf.sktl.§14-44(1). Hvis skattyter selger med tap, *skal* det aktuelle tapet føres på gevinst- og tapskontoen, jf.sktl.§14-44(3). Gevinster legges til og tap trekkes fra kontoen, og vil dermed komme til beskatning eller fradrag etter reglene i sktl.§14-45.

4.2.2 Særregler om skattefri gevinst ved realisasjon

Skattyter som realiserer fast eiendom i utlandet, vil etter visse gitte vilkår *ikke* bli skattepliktig for eventuell gevinst som realisasjonen utløser, jf.sktl.§9-3. Dette unntaket fra hovedregelen om skatteplikt, vil kunne gjelde ved realisasjon av både boligeiendom, fritidseiendom og gårdsbruk, jf.sktl.§9-3(2), (4) og (6). Dersom skattyter oppfyller vilkårene for skattefri gevinst, gjelder det tilsvarende at han heller ikke vil ha fradragrett hvis han selger den faste eiendommen i utlandet med tap, jf.sktl.§9-4(1).⁶⁶

Gevinstfritaksreglene kommer til anvendelse uavhengig av om den aktuelle eiendommen er selveid, en andelsleilighet i boligselskap eller en tidspart i en timeshare-leilighet, jf.sktl.§9-3(2). Det er bare personlige skattytere som vil kunne falle inn under reglene.⁶⁷ Vilrårene for skattefritak for eventuell gevinst er knyttet både til skattyters *eiertid* og *egen bruk* av eiendommen. Hvis vilrårene for skattefritak ville vært oppfylt dersom

⁶⁶ Selv om skattefritaksreglene normalt vil være gunstig for skattyter, vil reglene altså også kunne slå ut negativt.

⁶⁷ Heller ikke her vil reglene kunne komme til anvendelse for deltakere i ansvarlige selskaper.

eiendommen hadde ligget i Norge, vil reglene komme til anvendelse også for fast eiendom som ligger i utlandet.

Kravene til eiertid og brukstid vil være forskjellige for boliger og fritidseiendommer. For boligeiendom er kravet til selgers *eiertid* at selgeren må ha eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjonen finner sted, jf.sktl.§9-3(2)a. For fritidseiendommer er eierkravet oppfylt når skattyter har eid eiendommen i mer enn fem år, jf.sktl.§9-3(4).⁶⁸

Kravet til *egen bruk* gjelder både brukens lengde, omfang og intensitet.⁶⁹ For boligeiendom er det et krav at eieren må ha brukt eiendommen som egen bolig i til sammen minst ett av de to siste år før realisasjonen, jf.sktl.§9-3(2)b.⁷⁰ Kravet til egen bruk vil være oppfylt hvis skattyter har benyttet minst halvparten av bygningen regnet etter utleieverdi, og den øvrige del har vært utleid til boligformål, jf.sktl.§9-3(3)b.⁷¹ Dersom skattyter har benyttet mindre enn halvparten av eiendommen som egen bolig, vil skattefritaket kun gjelde den del av salgsvederlaget som forholdsmessig faller på skattyters leilighet, jf.sktl.§9-3(3)c.

Når det gjelder kravet til intensitet vil kortvarig fravær i anledning reise eller lignende, eller hvis eieren har vært forhindret fra å bruke eiendommen ikke avbryte bruken, jf.sktl.§9-3(2)b.⁷²

Det gjelder generelt at skattefritak kun vil gjelde for den *ene* boligeiendommen som har vært skattyters faste bolig. Skattytere som har en sekundær bolig på grunn av pendling i forbindelse med arbeidsforhold kan imidlertid anses å ha to boligeiendommer.⁷³ Dette

⁶⁸ For gårdsbruk er eierkravet ti år, eventuelt skattefritak for en femtedel av gevinsten for hvert eierår over fem år, jf.sktl.§9-3(6).

⁶⁹ Kravet til intensitet gjør at det ikke bare er *utleid* bolig eller fritidseiendom som faller utenfor skattefritaket.

⁷⁰ Hvis skattyter først har leiet eiendommen i utlandet og deretter kjøpt den, vil botiden som leietaker ikke regnes med.

⁷¹ Hvis den aktuelle eiendom er en tomannsbolig, er det kun et krav at skattyter har brukt den ene leiligheten som egen bolig, jf.sktl.§9-3(3)a.

⁷² Den tiden skattyter er forhindret fra å bruke eiendommen p.g.a. arbeid eller helsemessige årsaker e.l. skal regnes som botid, såfremt eieren ikke kjente til den aktuelle brukshindringen på ervervstidspunktet.

⁷³ Uttalelse fra Finansdepartementet tatt inn i Utv.1989 s.754

må også gjelde for skattyter som oppholder seg i utlandet på grunn av arbeid og som ellers oppfyller krav til bruk av eiendommen.

Norske skattytere som eier fast eiendom i utlandet vil som regel ikke oppfylle kravet til egen bruk for boligeiendom. I henhold til de interne utflytningsregler vil skattyter imidlertid kunne ha fast bopel i utlandet, uten at skattyter anses *skattemessig* bosatt i utlandet, med hensyn til hjemstatsbeskatning i Norge (se kap.3.1.3).⁷⁴

Dersom den faste eiendommen i henhold til gevinstfritaksreglene ikke anses å være boligeiendom, blir det spørsmål om eiendommen vil kunne falle inn under reglene om skattefritak for *fritidseiendom*. I motsetning til hva som er hovedregelen for boligeiendommer, vil skattefritak for fritidseiendommer kunne gjelde for flere eiendommer samtidig.

For det første blir det et spørsmål om *hva* som regnes som fritidseiendom. En fritidseiendom kan være både det typiske landstedet, en byleilighet eller et nedlagt gårdsbruk. Det avgjørende vil være skattyters bruk av eiendommen, eiendommer som har karakter av å være investeringsobjekter vil *ikke* regnes som fritidseiendom.

For fritidseiendom kreves det for å falle inn under reglene om skattefri gevinst, at eiendommen har vært benyttet til egen bruk fem av de siste åtte år før realisasjonen, jf.sktl.§9-3(4). Når det gjelder omfang av bruken er det uttalt at delvis utleie av en fritidseiendom til fast bolig eller andre formål, vil kunne føre til at eiendommen mister preg av å være fritidseiendom. Skattedirektoratet har imidlertid uttalt at utleie til fast bolig av en beskjedne del av eiendommen⁷⁵, likevel vil kunne anses å være fritidseiendom, såfremt skattyter selv oppfyller kravet til bruksmåte og brukshyppighet av eiendommen.⁷⁶ Kravet til intensitet av egen bruk av fritidseiendom kan være noe uklart. I forarbeidene uttales det at det man ikke skal tas hensyn til sporadisk utleie dersom skattyter også selv benytter eiendommen på den måte og i det omfang som er ”... normalt for fritidsboliger”.⁷⁷

⁷⁴ I forhold til skatteavtalene kan skattyter anses å ha bolig i flere stater (se kap.9.1.1).

⁷⁵ Henholdsvis 64/33 kvm av et totalt bruksareal på 261 kvm.

⁷⁶ Bindende forhåndsuttalelse 50/03

⁷⁷ Ot.prp.4 (1986-87) s.27

Salg av *tomter* er ikke underlagt reglene om skattefri gevinst, jf.sktl.§9-3(7)a 1.pkt.

Hvis f.eks. feriehuset i utlandet har en stor tomt tilknyttet, kan det bli aktuelt å fordele både utgangsverdien og inngangsverdien mellom fritidseiendommen og tomten, slik at det kun er den del av gevinsten som faller på fritidseiendommen som vil være unntatt fra skatteplikt, jf.§9-3(7) a 2.pkt.⁷⁸

⁷⁸ Det er oppfatningen i norsk skattelovgivning av hva som anses å være en naturlig arrondert tomt som må legges til grunn.

5 Intern rett – formue i fast eiendom i utlandet

5.1 Formuesskatt

Tidligere gjaldt en generell regel om at formue i fast eiendom i utlandet ikke var skattepliktig i Norge. Både sktl. §§2-1(7) og 2-2(6) hadde et punkt som fritok personer og selskaper for skatteplikt for formue i fast eiendom i utlandet.⁷⁹ Dette skattefritaket ble opphevet fra og med inntektsåret 2001.

Norske skattytere vil etter gjeldende rett i dag være skattepliktig for formue i fast eiendom i utlandet etter reglene om alminnelig skatteplikt, jf. sktl. §§2-1 og 2-2.⁸⁰ Jeg forutsetter i det følgende at Norge ikke har skatteavtale med eiendomsstaten, eller at en eventuell skatteavtale med eiendomsstaten bygger på kreditmetoden.

Alle fysiske personer, herunder deltakere i ansvarlige selskap og andelshavere i boligselskap, plikter å betale formuesskatt av verdien av fast eiendom i utlandet, jf. sktl. §4-1(1).⁸¹ Aksjeselskaper er fritatt for skatteplikt for formue, jf. sktl. §2-36(1).

Når fast eiendom i utlandet inngår i det skatterettslige formuesgrunnlaget, må det fastsettes hvilken verdi som skal legges til grunn ved formuesligningen. I neste kapittel (kap.5.2) skal jeg se på hvilke regler som gjelder for verdsettelse av den faste eiendommen.

På samme måte som at tidsbegrensede bruksretter i en fast eiendom ikke vil inngå i skattyters formuesgrunnlag, jf. sktl. §4-2(1)b,⁸² vil heller ikke tidsbegrensede bruksretter som *heftelse* på den faste eiendommen i utlandet gi grunnlag for fradrag i formuesgrunnlaget, jf. sktl. §4-3b.

For å komme frem til det skattepliktige formuesgrunnlag, skal skattyter få fradrag i bruttoformuen for den gjeld som han har eller hefter for på det samme tidspunkt,

⁷⁹ Skattefritaket gjaldt også *anlegg med tilbehør* i utlandet.

⁸⁰ Formuesskatten utlignes med en skattesats på 0,9-1,1% av formue over angitte fribeløp.

⁸¹ Skatteplikten er betinget av at skattyter er skattemessig bosatt i Norge 1. januar i ligningsåret, jf. sktl. §2-1(3).

⁸² Se kap.2.1.5

jf.sktl.§4-1(1).⁸³ Formuesskatten utlignes med andre ord på grunnlag av skattyters *nettoformue*, og er på den måten en subjektsskatt på samme måte som inntektsskatten. Fradragsretten gjelder uavhengig av om gjelden er knyttet til den faste eiendommen. Den gjeld som skal fradras i bruttoformuen er alle skattyters *egne* forpliktelser av økonomisk verdi, så lenge de ikke er foreldet eller ettergitt.⁸⁴

Hvis Norge har frasagt seg retten til å beskatte formue i den faste eiendommen i utlandet, vil skattyters gjeldsfradrag bli avkortet ved fastsettelse av formuesgrunnlaget i Norge, jf.sktl.§4-31. Disse regler vil jeg komme tilbake til i kapittel 7 om fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradrag.

5.2 Ligningsverdi - verdsettelse av fast eiendom i utlandet

Ligningsverdien av en fast eiendom legges til grunn både for beregning av inntektsskatt ved bruk av prosentligning (se kap.4.1.2), og i grunnlaget for beregning av formuesskatten (se kap.5.1). Verdsettelse av den faste eiendommen i utlandet vil også være nødvendig når maksimalt kreditfradrag skal beregnes (se kap.6.6), eller når fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradraget skal foretas (se kap.7.2).

Fast eiendom i utlandet skal verdsettes etter norske regler. Den alminnelige regel om fastsettelse av verdien av skattepliktig formue, er at eiendelene skal verdsettes til omsetningsverdien, jf.sktl.§4-1(1).⁸⁵ Fra dette utgangspunkt gis det særlig hjemmel i sktl.§4-10(1) til å verdsette bolig- og fritidseiendommer til en ligningsverdi som ligger lavere enn omsetningsverdien.⁸⁶

⁸³ Hvis den aktuelle skattyter er andelshaver i et boligselskap, vil boligselskapets gjeld fordeles forholdsmessig på hver av andelshaverne, jf.sktl.4-10(2).

⁸⁴ Det foreligger unntak fra fradragsretten for enkelte forpliktelser i henhold til sktl.§4-3.

⁸⁵ Det er omsetningsverdien 1.januar i ligningsåret som skal legges til grunn.

⁸⁶ Våningshus på gårdsbruk skal heller ikke i denne sammenheng regnes som boligeiendom, og skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til gårdsbruket, jf.sktl.§4-11(1).

Høyesterett har i Rt.1996.1629 uttalt, i forbindelse med en sak om fordeling av gjeld og gjeldsrenter, at formuesverdier i Norge og i utlandet må fastsettes etter de samme prinsipper, og fast eiendom i utlandet må derfor verdsettes ligningsmessig på samme måten som tilsvarende eiendommer i Norge.⁸⁷

Når fast eiendom i utlandet skal verdsettes etter de samme prinsipper som i Norge, innebærer dette at ligningsverdien skal fastsettes etter tilnærmet samme forhold mellom salgsverdi og ligningsverdi som legges til grunn for en tilsvarende eiendom beliggende i skattyters hjemkommune. Stortinget har bestemt at ligningsverdier som overstiger 30% av markedsverdien, vil kunne settes ned etter krav fra skattyteren.⁸⁸ Dette må også gjelde for fast eiendom i utlandet. Denne maksimalgrense gjelder både bolig- og fritidseiendommer, herunder andelsleiligheter i boligselskap.⁸⁹

Dersom det er tilknyttet en større *tomt* enn det som anses å være en naturlig del av bolig- eller fritidseiendommen, skal den overskytende del av tomten formuelignes etter den alminnelige regel, det vil si at tomten skal verdsettes til antatt salgsverdi.

⁸⁷ Fordelingen ville blitt skjev hvis utenlandsformuen ble verdsatt høyere.

⁸⁸ Vedtatt 15.juni 2001 med virkning f.o.m. inntektsåret 2001.

⁸⁹ Ot.prp.nr.1 (2001-2002) s.96

6 Intern rett – kreditfradrag for utenlandsk skatt

6.1 Generelt

I oppgavens kapittel 4 og 5 har jeg gitt en oversikt over omfanget av den interne skatteplikt for inntekt og formue i fast eiendom i utlandet. Beskatning av inntekt og formue i den faste eiendommen vil også kunne foretas i vedkommende stat eiendommen ligger. Norsk skattelovgivning bygger derfor sammen med globalinntektsprinsippet på et *kreditprinsipp*.

Kreditfradragsreglene i sktl.§§16-20flg. gir norske skattytere en lovfestet rett til å kreve fradrag i norsk skatt for den utenlandske skatten. De internrettslige regler har for det første betydning for å avhjelpe dobbeltbeskatning når det ikke foreligger skatteavtale med eiendomsstaten.

De interne regler vil også kunne ha betydning når retten til kreditfradrag bygger på skatteavtale. Det følger av sktl.§16-26 at bestemmelsene i sktl.§§16-20 til 16-25 om beregning av kreditfradraget skal komme til anvendelse ”... så langt de passer”.⁹⁰

I sktl.§§16-30 flg. er det gitt regler som gir skattyter rett til å kreve kreditfradrag for skatt betalt i utlandet av utbytte eller overskudd fra utenlandsk datterselskap. Disse regler gir med andre ord rett til kreditfradrag for utenlandsk skatt betalt av en annen skattyter enn den som krever skattefradraget. Skattyter som får fradrag for den utenlandske skatten i henhold til sktl.§16-30, vil ikke kunne kreve fradrag etter sktl.§§16-20 eller 6-15, jf.sktl.§16-33. Denne fremstilling er avgrenset til *direkte eie* av fast eiendom i utlandet, og jeg vil derfor ikke behandle reglene i sktl.§§16-30 flg. nærmere.

6.2 Vilkår for rett til kreditfradrag

Både personer og selskaper kan kreve kreditfradrag etter reglene i sktl.§§16-20 flg.

⁹⁰ Hvis det foreligger regler om beregning av kreditfradraget i skatteavtalen, vil disse regler gå foran de interne regler.

Det er et vilkår for rett til kredittfradrag for utenlandsk skatt, at skattyter er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i Norge, jf.sktl.§16-20(1), jf.§§2-1 og 2-2.⁹¹ For at det skal foreligge skatteplikt for fast eiendom i utlandet, er det allerede i utgangspunktet en forutsetning at skattyter etter intern rett anses bosatt eller hjemmehørende i Norge, jf.sktl.§§2-1 og 2-2.⁹²

Det kan tenkes den situasjon at skattyter som har fast eiendom i utlandet, også anses bosatt eller hjemmehørende i eiendomsstaten etter dennes interne rett. Dette har i utgangspunktet ingen betydning for om kreditfradragsreglene vil komme til anvendelse. I de tilfeller skattyter også anses bosatt i eiendomsstaten, er det viktigere at skattyters rett til å kreve fradrag i norsk skatt er begrenset til bare å gjelde for utenlandsk skatt av inntekt og formue som har *kilde* i en annen stat, jf.sktl.§16-20(1). Fast eiendom ligger som nevnt fast i eiendomsstaten, og inntekt og formue i fast eiendom vil alltid anses oppebåret i den stat eiendommen ligger. Det følger videre av sktl.§16-20(1) at det kun gis fradrag for utenlandsk skatt utlignet i *den stat* inntekten har kilde eller formuen befinner seg.

Dette innebærer for det første at skattyter *ikke* vil kunne kreve kreditfradrag for skatt betalt i eiendomsstaten, som er utlignet på grunnlag av at skattyter anses bosatt i vedkommende stat (globalinntektsprinsippet). For det andre vil skattyter *ikke* kunne kreve kreditfradrag for skatt på eiendommen utlignet i en annen stat enn eiendomsstaten.⁹³

For at kreditfradragsreglene skal komme til anvendelse, er det en forutsetning at det faktisk foreligger *dobbeltbeskatning* av skattyter i skattemessig forstand.

For at dobbeltbeskatning skal anses å foreligge, er det for det første et vilkår at inntekt eller formue i den faste eiendommen er skattepliktig både i Norge og i eiendomsstaten.

⁹¹ Hvis Norge har skatteavtale med eiendomsstaten, vil retten til kreditfradrag være avhengig av at skattyter også etter avtalen anses bosatt eller hjemmehørende i Norge, jf.sktl.§16-20(1)2.pkt.

⁹² Beskatningsrett forutsetter også at skattyter i henhold til en eventuell skatteavtale anses bosatt eller hjemmehørende i Norge.

⁹³ Dobbeltbeskatning oppstår her som en følge av at skattyter har alminnelig skatteplikt i to (eller flere) stater.

Den utenlandske skatten det kreves kreditfradrag for, må være skatt av *samme inntekt eller formue* som er skattepliktig i Norge, jf.sktl.§16-21(3). Hvis f.eks. realisasjon av den faste eiendommen er fritatt for gevinstbeskatning etter reglene i sktl.§9-3, vil skattyter ikke kunne kreve fradrag for eventuell skatt han har betalt av gevinsten i eiendomsstaten. Den utenlandske skatten må også henføres til *samme tidsperiode* som den norske skatten.⁹⁴ Skattyter kan f.eks. ikke kreve fradrag i norsk formuesskatt for utenlandsk formuesskatt som stammer fra en annen tidsperiode. Det er videre et vilkår at den norske og utenlandske skatten må være *sammenlignbare*.⁹⁵

Jeg skal komme nærmere inn på hvilke skatter i utlandet det kan kreves fradrag *for* og hvilke norske skatter det kan kreves fradrag *i* i kapittel 6.2.3 og 6.2.4.

Det er også et vilkår at norsk og utenlandsk skatt må være ilagt *samme skattyter*.⁹⁶ Dette innebærer for det første at det bare er skattyters *egne* skatteforpliktelser det kan kreves kreditfradrag for. Hvis skattyter f.eks. påtar seg en skatteforpliktelse for selger i forbindelse med kjøp av den faste eiendommen, vil skattyter ikke kunne kreve kreditfradrag for denne skatten.⁹⁷

Spørsmål om vilkåret er oppfylt kan også dukke opp dersom det foreligger forskjellig definisjon av skattesubjekter i Norge og eiendomsstaten. Ansvarlige selskaper regnes som nevnt ikke som et skattesubjekt i intern rett, mens de samtidig kan anses som et eget skattesubjekt i eiendomsstaten. Det følger av sktl.§16-20(2) at den utenlandske skatten skal anses å være ilagt den enkelte deltaker i det ansvarlige selskapet, og at deltakerne altså kan kreve fradrag for en forholdsmessig del av den skatt som selskapet har betalt i eiendomsstaten.⁹⁸

⁹⁴ Jeg mener her det tidspunkt kravet oppstår, og ikke det tidspunkt det skal periodiseres (se kap.6.5).

⁹⁵ Det er ikke her snakk om beskatningsmetode, men om skattene er likeartede.

⁹⁶ Dette innebærer at kreditfradragsreglene kun gjelder såkalt juridisk dobbeltbeskatning, og ikke økonomisk dobbeltbeskatning.

⁹⁷ Skattekostnaden vil imidlertid inngå som en del av eiendommens kostpris (se kap.4.2.1)

⁹⁸ Dette unntaket i sktl.§16-20(2) gjelder også for norske aksjonærer i NOKUS-selskaper.

6.3 Utenlandske skatter det kan kreves kreditfradrag for

Det følger som nevnt av sktl.§16-20(1) at det kun gis kredit for skatt utlignet i den stat den faste eiendommen ligger, og denne skatten må være *endelig fastsatt og betalt*.

Spørsmålet blir så hvilke former for skatt utlignet i eiendomsstaten skattyter kan kreve kreditfradrag for. Eiendomsstaten har ikke nødvendigvis det samme system som norsk skattelovgivning er bygget opp på.

Det følger av sktl.§16-20(1) at skattyter kan kreve fradrag for ”... *inntektsskatt eller formuesskatt eller tilsvarende skatt*”. Det følger av lovteksten og det er presisert i forarbeidene at det kun er de *direkte skatter* det kan kreves fradrag for. Skattyter vil altså ikke kunne kreve kreditfradrag for f.eks. kommunale avgifter, omsetningsavgift eller andre former for indirekte skatt som han har betalt i eiendomsstaten.⁹⁹

Hvordan eiendomsstaten har definert skatten er ikke avgjørende for hva skatten skal anses som i henhold til kreditfradragsreglene. Det følger av forarbeidene at det ved vurderingen av om den aktuelle utenlandske skatt er fradragsberettiget, skal tas utgangspunkt i om skatten er utlignet ”... *etter beskatningsmessige prinsipper*”.¹⁰⁰ Utgangspunktet er med andre ord at begrepene inntektsskatt og formuesskatt i sktl.§16-20(1) må forstås på samme måte som i norsk lovgivning.¹⁰¹

I Norge er det nettoinntekten eller nettoformuen i den faste eiendommen som beskattes (se kap.4 og 5). Hvis eiendomsstaten beregner skatt av bruttoinntekten eller bruttoformuen, vil dette i utgangspunktet ikke avskjære skattyters fradragsrett.¹⁰² Skattyter vil imidlertid *ikke* kunne kreve kreditfradrag for eiendomsskatt eller lignende skatt som er bruttoskatt på eiendommen som objekt.

Skattyter vil ikke kunne kreve fradrag for skatt betalt i eiendomsstaten som tilsvarer tilleggsskatt og forsinkelsesavgift i norsk rett. Slike skatter vil ikke være direkte skatt av inntekt eller formue.

⁹⁹ Skattyter vil derimot kunne ha rett til å kreve fradrag for slike avgifter i *inntekt* (se kap.4.1.1).

¹⁰⁰ Ot.prp.nr.46 (1995-96) s.19.

¹⁰¹ Det er i sktl.§16-25 åpnet for at Finansdepartementet *kan* samtykke i at beløp som er belastet skattyter i fremmed stat skal anses som skatt.

¹⁰² I norsk rett er f.eks. toppskatt på personinntekt en skatt på bruttoinntekt.

Det er også usikkert om det kan kreves fradrag for trygdeavgifter i eiendomsstaten.¹⁰³ Utenlandske trygdeavgifter er verken nevnt i lov eller forarbeider.¹⁰⁴ Som jeg vil komme inn på i kapittel 6.4 kan det ikke kreves fradrag for utenlandsk skatt i norsk trygdeavgift, noe som peker i den retning at tilsvarende utenlandsk avgift heller ikke skal anses som fradragsberettiget skatt. Spørsmålet er diskutert i teorien, men er satt åpent.¹⁰⁵

6.4 Norsk skatt det kan kreves fradrag i

Skattyter kan kreve fradrag for den utenlandske skatten i ”... *norsk skatt*”, jf.sktl.§16-20(1). Det følger av forarbeidene at skattyter kan kreve fradrag i enhver norsk inntekts- eller formuesskatt, det vil si inntekts- eller formuesskatter som er utlignet med hjemmel i skatteloven.

Det gis *ikke* kreditfradrag i norske indirekte skatter og avgifter, herunder tilleggsskatt og forsinkelsesavgift. Det gis heller ikke fradrag i norsk folketrygdavgift. Dette kommer ikke fram av lovteksten, men det følger av forarbeidene at i forhold til kreditfradragsreglene vil folketrygdavgiften ikke kunne ”... *anses for å være en inntektsskatt*”.¹⁰⁶

Som nevnt må den norske og utenlandske skatten være likeartet. I dette ligger også at den utenlandske *inntektsskatten* kun kan kreves fradratt i norsk inntektsskatt, jf.sktl.§16-21(1). Tilsvarende kan utenlandsk *formuesskatt* kun fradras i norsk formuesskatt, jf.sktl.§16-21(2).

6.5 Begrensning i retten til fradrag – samme inntektsår

Når samme inntekt eller formue fra samme tidsperiode er skattepliktig både i Norge og i eiendomsstaten, har skattyter i utgangspunktet rett til å fradra den utenlandske skatten i den norske skatten. Et spørsmål vil være hvilken betydning det har for skattyters rett til

¹⁰³ I Norge vil det *ikke* beregnes trygdeavgift på inntekt av fast eiendom.

¹⁰⁴ Trygdeavgifter er ikke omfattet av skatteavtalene.

¹⁰⁵ Blant annet Zimmer (2003) s.37

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.46 (1995-96) s.18

kreditfradrag hvis inntekten eller formuen kommer til beskatning i *forskjellige inntektsår* i Norge og i eiendomsstaten.

Denne problemstilling vil for det første kunne oppstå hvis eiendomsstaten benytter et annet inntektsår enn det norske. Utenlandsinntekter skal som nevnt beskattes i Norge etter de norske regler om inntektsåret i sktl.§14-1, samtidig som inntekten vil henføres til et bestemt inntektsår i eiendomsstaten etter dennes interne rett.

Det kan videre være at Norge og eiendomsstaten benytter samme inntektsår, men at tidfestingsreglene er forskjellige i de to stater. Hvis skattyter f.eks. selger den faste eiendommen i utlandet i desember år 1, skal gevinsten etter norske regler tidfestes i år 1 (se kap.3.3). Samtidig kan det hende at gevinsten ikke skal tidfestes i eiendomsstaten før i år 2 når skattyter f.eks. mottar salgssummen.

Hvis det foreligger slike periodiseringsforskjeller i Norge og eiendomsstaten, kan det oppstå den situasjon at skattyter betaler skatt i eiendomsstaten som ennå ikke er utlignet i Norge. Tilsvarende vil inntekt kunne komme til beskatning i Norge, mens den ennå ikke er utlignet eller betalt i eiendomsstaten.

Det følger av sktl.§16-21(4) at skattyter kun kan kreve fradrag for skatt betalt i eiendomsstaten vedrørende det *samme inntektsår*, bestemt etter eiendomsstatens regler, som inntekten er skattepliktig i Norge.¹⁰⁷ Det er videre presisert i FSFIN.§16-28-3 at skattyter ikke kan kreve fradrag for utenlandsk skatt av inntekt som ikke ” *er oppebåret innenfor det norske skatteåret*”. Skattyters fradragsrett vil med andre ord være begrenset til den forholdsmessig del av den utenlandske skatten, som tilsvarer den andel av den utenlandske nettoinntekten som er oppebåret innenfor det norske inntektsåret.

Siden kreditfradraget er begrenset til den norske skatt som faller på utenlandsinntekten (se kap.6.6), vil dette kunne føre til skattyter ikke får fullt fradrag for den utenlandske

¹⁰⁷ I en del land (bl.a. Norge) vil det være mulig å søke om å få benytte samme inntektsår som gjelder i hjemstaten.

skatten, selv om skattebyrden i eiendomsstaten i realiteten er lik eller lavere enn i Norge.¹⁰⁸

I en tingrettsdom (Kristiansand tingrett) fra 15.mai 2003, har retten slått fast at det ikke foreligger adgang til å fremføre utenlandsk skatt, som grunn av periodiseringsforskjeller ikke kommer til fradrag i norsk skatt, til fradrag et senere år. Retten fant at slik adgang verken forelå etter intern rett eller som følge av skatteavtale (basert på OECDs Mønsteravtale).

6.6 Begrensning i retten til fradrag – maksimalt kreditfradrag

Kreditfradraget er for det første begrenset til den inntektsskatt eller formuesskatt som skattyter *faktisk* har betalt i eiendomsstaten, jf.sktl.§16-21(1)2.pkt. og (2)2.pkt.¹⁰⁹

Det følger videre av sktl.§16-21(1) og (2) at kreditfradrag for utenlandsk inntekts- eller formuesskatt heller ikke kan overstige den norske skatt som er beregnet på samme inntekt eller formue i den faste eiendommen (såkalt *ordinær kredit*). Hvis skattenivået i eiendomsstaten er høyere enn i Norge, vil skattyter med andre ord ikke kunne kreve fullt fradrag for den utenlandske skatten.¹¹⁰ Det må dermed beregnes et *maksimalt kreditfradrag* både for den utenlandske inntektsskatten og for den utenlandske formuesskatten.

Beregning av maksimalt kreditfradrag for utenlandsk *inntektsskatt*, foretas på den måten at det tas utgangspunkt i skattyters *samlede* inntektsskatt på både norske og utenlandske inntekter, jf.sktl.§16-21(1)1.pkt. Deretter må det foretas en *fordeling* av den del av skattyters samlede inntekter som er utenlandsinntekter og den del av de samlede

¹⁰⁸ Den dobbeltbeskatning som dermed vil kunne oppstå, anses å være økonomisk dobbeltbeskatning, Ot.prp.nr.46 (1995-1996) s.23.

¹⁰⁹ Skattyter vil ikke kunne kreve fradrag for utenlandsk skatt som overstiger det beløp Norge i henhold til en eventuell skatteavtale er forpliktet til å gi fradrag for, jf.sktl.§16-26 2.pkt.

¹¹⁰ Et høyere skattenivå i utlandet vil ikke representere noen dobbeltbeskatning av skattyter, og Norge skal ikke belastes for at skattyter har inntekt/formue i land med høyere skattenivå enn Norge.

inntekter som er norsk inntekt.¹¹¹ Den del av den samlede skatt som etter denne fordeling *forholdsmessig* faller på inntekt av den faste eiendommen i utlandet vil utgjøre skattyters maksimale kreditfradrag.¹¹²

Ved beregning av maksimalt kreditfradrag for utenlandsk *formuesskatt* foretas det en tilsvarende fordeling, slik at den del av samlet formuesskatt som *forholdsmessig* faller på den faste eiendommen i utlandet utgjør skattyters maksimale kreditfradrag, jf. sktl. §16-21(2) 1.pkt.¹¹³

Det er presisert i FSFIN. §16-28-5 at skattyter ikke vil kunne kreve å forhøye det maksimale kreditfradraget på grunnlag av at han ikke får fradrag for den utenlandske skatten på grunn av periodiseringsforskjeller som nevnt i kapittel 6.5.

6.6.1 Fastsettelse av utenlandsinntekt/ -formue

Beregning av maksimalt kreditfradrag innebærer at utenlandsinntekten og utenlandsformuen må fastsettes.

Når utenlandsinntekten skal fastsettes, må både inntektsposter og utgiftsposter tilordnes enten utenlandsk eller norsk inntekt, jf. FSFIN. §16-28-4. *Inntekt* av den faste eiendommen i utlandet fastsettes ved at det tas utgangspunkt i den inntekt som er beregnet etter norske skatteregler (se kap.4). Fradragposter i forbindelse med den faste eiendommen vil direkte tilordnes inntekten av eiendommen. Når det gjelder *gjeldsrenter* følger det av FSFIN. §16-28-4 b 2.pkt. at skattyters gjeldsrentekostnader alltid skal fordeles *forholdsmessig* mellom norsk og utenlandsk nettoinntekt.¹¹⁴

Når verdien av *formue* i den faste eiendommen i utlandet skal fastsettes, skal det tilsvarende tas utgangspunkt i den verdi som er lagt til grunn ved ligningen i Norge (se

¹¹¹ Fordeling beregnes separat for skatt på alminnelig inntekt og skatt på personinntekt.

¹¹² Maksimal kredit = norsk inntektsskatt * (utenlandsk inntekt / samlet inntekt)

¹¹³ Maksimal kredit = norsk formuesskatt * (utenlandsk formue / samlet formue)

¹¹⁴ Kostnader som direkte tilordnes inntekten skal altså fordeles først.

kap.5.2). På samme måte som for gjeldsrenter, må fradragsberettiget *gjeld* fordeles forholdsmessig mellom utenlandsformuen og den norske formuen.¹¹⁵

Gjelds- og *gjeldsrentefradrag* vil altså fordeles uten at det tas hensyn til om gjelden er investert i Norge eller i den faste eiendommen i utlandet. Hvis skattyter har skattepliktig formue i Norge, men gjelden f.eks. kun er knyttet til eiendommen i utlandet, vil fordelingen innebære at det maksimale kreditfradrag blir høyere enn om gjelden ble tilordnet den formuesgjenstand den i realiteten er tilknyttet.

6.6.2 Den generelle begrensede kreditmetode

Når det maksimale kreditfradraget beregnes, skal skattyters utenlandsinntekter og utenlandsformue i samtlige land sees under ett.¹¹⁶ Det vil si at kreditfradraget beregnes ut fra skattyters *samlede* utenlandsinntekter eller *samlet* utenlandsformue, jf.sktl.§16-21(3).¹¹⁷

Det kan tenkes at skattenivået i eiendomsstaten er høyere enn i Norge, slik at skattyter ikke vil få full kredit for den utenlandske skatten. Hvis skattyter i tillegg til den faste eiendommen f.eks.har andre inntekter i et land med lavere skattenivå enn i Norge, vil den faktiske betalte skatt i vedkommende stat være mindre enn norsk skatt og dermed også beregnet maksimalt kreditfradrag. Siden det maksimale kreditfradrag skal beregnes samlet for skattyters utenlandsinntekter, vil dette dermed kunne føre til at skattyter likevel får fullt fradrag for inntektsskatt i eiendomsstaten.

6.7 Fremføringsadgang for ubenyttet kreditfradrag

Det kan tenkes at skattyters inntekt av den faste eiendommen i utlandet er positiv, men at skattyter i samlet inntekt har underskudd. Skattyter vil i slike tilfeller ikke ha noen norsk skatt å kreve fradrag i, og får dermed ikke benyttet seg av kreditfradraget. Det

¹¹⁵ Lignings-ABC 2002 s.1124

¹¹⁶ *Utenlandsinntekt/utenlandsformue* vil generelt være inntekt/formue som har kilde i en annen stat, og som er skattepliktig både i vedkommende stat og i Norge, jf.sktl.§16-21(3).

¹¹⁷ Dette gjelder også når retten til kreditfradrag følger av avtale.

følger av sktl.§16-22 at han da kan fremføre det ubenyttede kreditfradraget til fradrag et senere år.¹¹⁸

Denne fremføringsretten er begrenset til å ligge innenfor beregnet maksimalt kreditfradrag "... i det året retten til fradrag oppstår", jf.sktl.§16-22. Skattyter vil altså ikke kunne fremføre utenlandsk skatt som ikke har kommet til fradrag på grunn av at den overstiger det maksimale kreditfradrag.

Siden skattyters maksimale kreditfradrag beregnes med utgangspunkt i *samlet norsk skatt*, vil dette føre til at skattyter aldri vil kunne kreve et høyere kreditfradrag enn den totale skatt han har betalt i Norge. Hvis skattyter som nevnt ovenfor har underskudd i samlet inntekt og inntektsskatten dermed vil være lik null, vil den del av den norske skatten som fordeles på utenlandsinntekten og dermed det maksimale kreditfradraget også være null. Dette innebærer at skattyter ikke har noen reell mulighet til å fremføre kreditfradrag for utenlandsk skatt på den faste eiendommen.¹¹⁹

6.8 Forholdet til inntektsfradagsregelen i sktl.§6-15

Skattyter kan velge om han vil kreve fradrag for den utenlandske skatten, enten som fradrag i alminnelig *inntekt* etter bestemmelsen i sktl.§6-15, eller som fradrag i *skatt* etter bestemmelsene i sktl.§§16-20 flg.¹²⁰

Hvis skattyter får kreditfradrag i norsk skatt for den skatt han har betalt i eiendomsstaten, vil han ikke kunne kreve fradrag i inntekten for den utenlandske skatten, jf.sktl.§16-23. Dette innebærer for det første at skattyter selvfølgelig ikke kan kreve inntektsfradrag for den samme skatt han har fått kreditfradrag for.

Det blir så et spørsmål om skattyter kan kreve inntektsfradrag for en eventuell overskytende del av utenlandsskatt som han, på grunn av reglene om maksimalt kreditfradrag, ikke har fått kreditfradrag for. Det følger av forarbeidene at det ikke gis

¹¹⁸ Fremføringsadgangen er begrenset til de ti påfølgende år, jf.sktl.§16-22.

¹¹⁹ Fremføringsadgangen vil bare kunne bli aktuelt for fysiske personer som mottar godtgjørelse for aksjeutbytte (Zimmer (2003) s.44).

¹²⁰ Hvis den faste eiendommen i utlandet prosentlignes, kan skattyter som nevnt ikke velge inntektsfradrag som et alternativ til kreditfradrag.

inntektsfradrag dersom det er gitt "... *helt eller delvis*..." kreditfradrag for den utenlandske skatten.¹²¹ Dette må forstås slik at skattyter heller ikke vil kunne kreve inntektsfradrag for utenlandsk skatt som ikke er kommet til fradrag på grunn av at skatten overstiger det beregnede maksimale kreditfradraget.

Skatter og avgifter som ikke anses som fradragsberettigede skatter i henhold til kreditfradragsreglene, kan skattyter selvfølgelig fradra i inntekten i henhold til sktl.§6-15.

Det vil normalt være lønnsomt for skattyter å kreve fradrag for den utenlandske skatten i norsk *skatt*, skattyter får dermed fradrag for den utenlandske skatten krone for krone i norsk skatt. Som jeg har vist i kapittel 6.7, innebærer kreditfradragsreglene at samlet underskudd i skattyters inntekter vil føre til at skattyter ikke vil ha mulighet til å kreve kreditfradrag for den utenlandske skatten. Det vil i slike situasjoner kunne være skattemessig gunstig for skattyter å fradra den utenlandske skatten i *inntekten*, som dermed vil gi et større underskudd som kan fremføres til fradrag i inntekt et senere år etter bestemmelsen i sktl.§14-6.

¹²¹ Ot.prp.nr.46 (1995-96) s.30

7 Fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradraget

7.1 Den generelle regel og bakenforliggende hensyn

Tidligere gjaldt det som en generell hovedregel at skattytere som eide fast eiendom i utlandet ville få avkortet fradragsretten for både gjelds- og gjeldsrenter ved ligningen i Norge. Denne avkortningsregelen gjaldt uansett om gjelden var knyttet til den faste eiendommen i utlandet eller ikke, og uansett om inntekt av den faste eiendommen var skattepliktig i Norge.¹²²

Når Norge nå har gått over til å anvende kreditmetoden i skatteavtalene, innebærer dette at beskatning i henhold til globalinntektsprinsippet også gjennomføres for inntekt og formue i fast eiendom i utlandet. Dette har gitt grunnlag for utforming av nye regler om gjelds- og gjeldsrentefradraget i sktl.§§4-31 og 6-91.¹²³ Utgangspunktet i dag er at skattyter vil ha full fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter når inntekt og formue i den faste eiendommen er skattepliktig til Norge, det vil si når det enten ikke foreligger skatteavtale med eiendomsstaten, eller når en eventuell skatteavtale bygger på kreditmetoden. Det er uttalt i forarbeidene at det ville representere et brudd på globalinntektsprinsippet og det alminnelige symmetriprinsipp, hvis avkorting skal foretas når skattyter er skattepliktig for all inntekt og formue.¹²⁴

7.2 Gjelds- og gjeldsrentefordeling

Reglene om *gjelds- og gjeldsrentefordeling* kommer til anvendelse når Norge har frasagt seg beskatningsrett for inntekt og formue i den faste eiendommen, og kommer dermed kun til anvendelse hvis det foreligger skatteavtale med eiendomsstaten som bygger på fordelingsmetoden.¹²⁵

¹²² Formue i fast eiendom i utlandet var som nevnt tidligere fritatt for skatteplikt.

¹²³ De nye regler ble gitt med virkning fra og med inntektsåret 2001(personer)/2000(selskaper).

¹²⁴ Ot.prp.nr.24(2000-2001) s.5

¹²⁵ Det foretas *ikke* fordeling på grunnlag av unntak fra beskatning som følger av intern rett, som f.eks. reglene om skattefri gevinst (se kap.4.2.2).

Når andeler i boligselskap eller timeshare regnes som fast eiendom (se kap.2.1.5), vil reglene om fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradraget komme tilsvarende til anvendelse.

Hvis inntekter av den faste eiendommen i utlandet er unntatt fra beskatning i Norge, vil skattyter ikke få fullt fradrag for gjeldsrenter ved fastsettelse av samlet alminnelig inntekt, jf.§6-91(1).¹²⁶ Tilsvarende vil skattyter ikke få fullt fradrag for gjeld ved beregning av den norske formuesskatten, hvis den faste eiendommen etter avtalen er unntatt fra formuesbeskatning i Norge, jf.§4-31(1). Dette har grunnlag i det samme symmetrihensyn som nevnt innledningsvis, at når deler av globalinntekten eller globalformuen unntas fra beskatning bør skattyter heller ikke ha full fradragsrett.

Skatteavtaler som bygger på unntaksmetoden vil som regel bestemme at både inntekt og formue i den faste eiendommen er unntatt fra beskatning i Norge. Det er forutsatt i forarbeidene at hvis avtalen eventuelt *kun* unntar inntekt, vil det også kun være gjeldsrentefradraget som skal avkortes.¹²⁷ Hvis skatteavtalen derimot *kun* unntar formue, vil (ikke regnskapspliktig) skattyter også få avkortet fradraget for renter av den gjeld som ikke kommer til fradrag ved formuesfastsettelsen, jf.sktl.§6-40(4), jf.§4-31(3).

Fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradraget skjer etter forholdet mellom verdien av den faste eiendommen i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge og verdien av skattyters samlede eiendeler¹²⁸. Den del av gjelden eller gjeldsrentene som ved fordelingen tilordnes formuen i utlandet vil ikke være fradragsberettiget i Norge. Fordelingen skjer med andre ord uavhengig av hvor gjelden er tilknyttet. Hvis skattyter f.eks. har arvet en fast eiendom i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge, vil skattyter få avkortet gjelds- og gjeldsrentefradraget ved ligningen i Norge, selv om skattyters gjeld ikke er tilknyttet den faste eiendommen.

¹²⁶ Reglene om fordeling av gjeld og gjeldsrenter gjelder også hvis skattyter har virksomhetsinntekter tilknyttet fast driftssted i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge.

¹²⁷ Ot.prp.nr.24 (2000-2001) s.10

¹²⁸ Skattyters øvrige bruttoformue som er skattepliktig i Norge, se sktl.§4-20(1).

Fordeling av gjeld og gjeldsrenter skal foretas uavhengig av om skattyter faktisk oppebærer inntekt av den faste eiendommen i utlandet. Det avgjørende er om Norge i skatteavtalen med eiendomsstaten har frasagt seg beskatningsrett for inntekt av den faste eiendommen. Fordeling skal også foretas selv om skattyter ikke får fradrag i eiendomsstaten for gjeld og gjeldsrenter som i fordelingen tilordnes vedkommende stat.

Hvis skattyter er deltaker i et ansvarlig selskap, vil fordelingen gjennom nettometoden skje på selskapets hånd. Fordelingen får dermed ingen betydning for skattyters øvrige gjelds- eller gjeldsrentefradrag.¹²⁹

7.3 Verdssettelse

Fordeling av gjelds- og gjeldsrentefradraget forutsetter at skattyters eiendeler verdsettes. Det følger av sktl.§§4-31(3) og 6-91(3) at både den faste eiendommen i utlandet og skattyters øvrige eiendeler skal fastsettes til norsk ligningsverdi.¹³⁰

Som tidligere nevnt må formuesverdien av den faste eiendommen i utlandet fastsettes etter de samme prinsipper som fast eiendom i Norge, se for øvrig kapittel 5.2.

¹²⁹ Ot.prp.nr.24(2000-2001) s.18

¹³⁰ Det er verdiene av skattepliktig formue per 31. desember i inntektsåret som skal legges til grunn.

8 Skatteavtalene

8.1 Generelt

Hvis Norge har inngått skatteavtale med eiendomsstaten, vil avtalen regulere hvilken stat som kan beskatte inntekter og formue i den faste eiendommen. Den skatteavtale Norge eventuelt har med eiendomsstaten, vil derfor ha betydning for norsk intern rett med hensyn til om det overhodet foreligger skatteplikt i Norge, og eventuelt om Norge plikter å lempe sin beskatning.

Dersom skatteavtalen gir Norge beskatningsrett for inntekt og formue i den faste eiendommen i utlandet, skal skattepliktig inntekt og formue i den faste eiendommen beregnes som fremstilt i oppgavens kapittel 4 og 5. En skatteavtale vil med andre ord ikke regulere selve gjennomføringen av beskatningen.¹³¹

Alle nyere skatteavtaler er stort sett basert på en Mønsteravtale utviklet av OECD.¹³² For å gi et helhetsbilde vil jeg i dette kapittel gi en fremstilling av de hovedlinjer som følger av innholdet i Mønsteravtalen. Skatteavtalen mellom Norge og Spania skal jeg behandle i kapittel 9, og jeg vil i dette kapittel komme mer konkret inn på de enkelte bestemmelser som følger av avtalen.¹³³

8.2 Hovedlinjer i skatteavtalene

8.2.1 Betydning av hjemsted og kilde

Skatteavtalene bygger på de to begrepene *hjemsted* og *kilde*. Skattyters hjemsted vil i utgangspunktet være avgjørende for hvilken stat som gis beskatningsrett for skattyters inntekter og formue.¹³⁴ Fra dette utgangspunkt vil avtalene normalt gi en stat beskatningsrett for inntekt og formue som har kilde i vedkommende stat.

¹³¹ Det vil heller ikke kunne være aktuelt å hjemle skatteplikt i skatteavtalene.

¹³² "Model Tax Convention on Income and on Capital"

¹³³ Skatteavtalen med Spania bygger på Mønsteravtalen, og vil dermed være beskrivende for hva som følger av andre skatteavtaler som bygger på kreditmetoden.

¹³⁴ Skatteavtalene bestemmer at inntekt og formue som ikke er særskilt nevnt i avtalen, skal beskattes i skattyters hjemstat (Art.21).

Skatteavtalene har bestemmelser som regulerer hvilke inntekter eller formuesgjenstander som skal anses å ha kilde i en stat. *Virksomhetsinntekter* vil for eksempel som utgangspunkt bare beskattes i den stat skattyter er hjemmehørende, men hvis virksomheten har fast driftssted i en annen stat, vil inntekt som relaterer seg til det faste driftsstedet anses å ha kilde i vedkommende stat (Art.7, jf.Art.5). *Lønnsinntekter* skal også i utgangspunktet kun beskattes i den stat der skattyter er bosatt. Hvis norsk skattyter tar arbeidsopphold i en annen stat i mer enn et halvt år,¹³⁵ vil imidlertid vedkommende stat kunne skattlegge lønnsinntekten, med mindre arbeidsgiveren er norsk og ikke har fast driftssted i vedkommende land (Art.15). *Kapitalinntekter*, som for eksempel renter, skal som hovedregel beskattes der skattyter er bosatt. Skatteavtalene vil imidlertid kunne gi den staten der rentene stammer fra, rett til å beskatte renteinntekten med en øvre grense på 10% (Art.11).

8.2.2 Fast eiendom

Inntekt og formue i fast eiendom skiller seg fra andre former for inntekter og formuesgjenstander. Fast eiendom ligger fast, og inntekt og formue i fast eiendom vil dermed *alltid* ha kilde i den stat eiendommen ligger. Skatteavtalene fastsetter normalt at eiendomsstaten (også kalt kildestaten) har beskatningsrett for både inntekt og formue i den faste eiendommen.¹³⁶ Siden fast eiendom følger *kildeprinsippet*, vil det ikke ha noen betydning for eiendomsstatens beskatningsrett hvor skattyter anses bosatt eller hjemmehørende.

I Norge vil en eventuell beskatningsrett bygge på *hjemstatsprinsippet*, og beskatningsretten vil dermed avhenge av at skattyter regnes som bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det bestemmes i skatteavtalen at det skal tas utgangspunkt i hvor skattyter anses bosatt eller hjemmehørende etter statenes interne rett. Dersom skattyter anses bosatt eller hjemmehørende i begge stater, skal dette løses av bestemmelsene i skatteavtalen,

¹³⁵ Mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode.

¹³⁶ Skatteavtalen bestemmer nærmere hva som omfattes av begrepet fast eiendom, og hvilke skatter som omfattes (se kap.9).

slik at en av statene vil måtte gi avkall på å anse skattyteren som bosatt eller hjemmehørende i vedkommende stat (Art.4).¹³⁷

Forutsatt at skattyter etter avtalen anses bosatt eller hjemmehørende i Norge, vil skatteavtalen bestemme at Norge som hjemstat skal lempe den beskatning som følger av intern rett. I følge Mønsteravtalen kan dobbeltbeskatning forebygges enten ved bruk av *kreditmetoden* (Art.23B) eller *fordelingsmetoden* (Art.23A).

8.2.3 Kreditmetoden

Selv om eiendomsstaten gis den primære beskatningsrett for inntekt og formue i den faste eiendommen, vil en skatteavtale som bygger på kreditmetoden i utgangspunktet ikke begrense Norges rett til å skattlegge den samme inntekten eller formuen.

Kreditmetoden i skatteavtalene innebærer at beskatning av den faste eiendommen gjennomføres i begge stater, men at dobbeltbeskatning avhjelpes ved at skattyteren gis kreditfradrag i den norske skatten for den skatt han har betalt i eiendomsstaten.

Skatteavtalene vil regulere hvilke skatter eiendomsstaten kan utligne på den faste eiendommen, og vil som regel ha en bestemmelse om at det kun kan kreves kreditfradrag for de skatter som eiendomsstaten kan ilegge i henhold til avtalen.

Tilsvarende presiseres det at det kun kan gis kreditfradrag i de norske skatter som er omfattet av avtalen. Skatteavtalene bestemmer normalt også at kreditfradraget ikke kan overstige den norske skatten som er beregnet på samme inntekt eller formue.

Skatteavtalene vil som regel ikke inneholde særlige bestemmelser om *hvordan* kreditfradraget skal beregnes, men henviser til hjemstatens interne rett. Som nevnt vil de internrettslige regler i §§16-20 flg. også komme til anvendelse når rett til kreditfradrag følger av skatteavtale, og jeg henviser derfor til oppgavens kapittel 6.

¹³⁷ Hvis skattyter etter skatteavtalen anses å ha bosted i eiendomsstaten, vil han eventuelt bare ha begrenset skatteplikt til Norge for inntekt eller formue som har kilde her.

8.2.4 Fordelingsmetoden

Fordelingsmetoden i skatteavtalene går ut på at dobbeltbeskatning unngås ved at beskatningsrett for de forskjellige inntekts- og formuesposter kun gis til den ene *eller* den annen stat. Når skatteavtalen med eiendomsstaten bygger på fordelingsmetoden, vil skattyter med andre ord ikke skattlegges i Norge for inntekt og formue i fast eiendom i vedkommende stat.

Inntekt og formue i den faste eiendommen unntas fra beskatning i Norge, uavhengig av om eiendomsstaten beskatter inntekt og formue i eiendommen.¹³⁸ Det sentrale er at eiendomsstaten er gitt *retten* til beskatning. Fordelingsmetoden kommer dermed til anvendelse selv om det faktisk ikke foreligger dobbeltbeskatning.

Når inntekt og formue i fast eiendom i utlandet ikke kommer til beskatning i Norge, innebærer dette at skattyter selvfølgelig ikke vil kunne kreve fradrag i norsk skatt for skatt betalt i eiendomsstaten. Det foreligger ingen dobbeltbeskatning av skattyter.

Det er ikke bare bruttoinntekten av den faste eiendommen som settes ut av betraktning ved ligningen i Norge. Det er presisert i sktl.§6-3(5) at skattyter heller ikke vil kunne kreve *fradrag* i norsk inntekt for kostnader, herunder utenlandske skatter, i forbindelse med den faste eiendommen.¹³⁹ Ved realisasjon av den faste eiendommen er det tilsvarende presisert i sktl.§9-4(2), at skattyter ikke vil kunne kreve fradrag for eventuelt tap realisasjonen utløser.¹⁴⁰

At skattyter ikke får fradrag for kostnader eller tap er i samsvar med det alminnelige symmetriprinsipp i norsk skattelovgivning. Når det gjelder skattyters gjeld og gjeldsrenter, vil imidlertid fradragsretten avkortes uavhengig av om gjelden er tilknyttet den faste eiendommen i utlandet, jf. sktl.§§6-91 og 4-31. Jeg henviser her til kapittel 7.

¹³⁸ Norge har imidlertid i enkelte skatteavtaler bestemmelser om subsidiær beskatningsrett for enkelte inntekts-/formuesposter.

¹³⁹ Det følger allerede av tilknytningskravet i sktl.§6-1(1), at det kun gis fradragsrett for kostnader tilknyttet inntekt som er skattepliktig i Norge.

¹⁴⁰ Skattyter kan ikke velge å se bort fra skatteavtalen i det år han f.eks. har underskudd eller tap.

Inntekt og formue i den faste eiendommen i utlandet skal i utgangspunktet settes helt ut av betraktning ved ligningen i Norge. Norge har imidlertid inntatt et såkalt progresjonsforbehold i skatteavtalene (Art.23A(3)/Art.23B(2)), som innebærer at unntatt inntekt eller formue kan tas med ved beregning av skatt på skattyters øvrige inntekt eller formue.¹⁴¹

9 Fast eiendom i Spania - skatteavtalen

Tidligere hadde Norge en skatteavtale med Spania (fra 1963) som bygget på unntaksmetoden. Skattyter som eide fast eiendom i Spania, var dermed fritatt for skatteplikt til Norge for inntekter og formue i den faste eiendommen.

¹⁴¹ Progresjonsforbeholdet anvendes for tiden ikke (FIN).

Den nye skatteavtalen med Spania bygger på *kreditmetoden*, og ble satt i kraft fra 1.januar 2001.¹⁴² Dette innebærer at norske skattytere som eier fast eiendom i Spania vil være skattepliktig til Norge for inntekt og formue i eiendommen.

9.1 Beskatning i Norge

9.1.1 Hjemstatsbeskatning

Det avgjørende for skatteplikt for fast eiendom i Spania, er at skattyter anses bosatt eller hjemmehørende i Norge både etter intern rett og skatteavtalen. Det er i denne fremstilling som nevnt forutsatt at skattyter er bosatt eller hjemmehørende i Norge i henhold til intern rett.

Det kan tenkes at skattyter tar opphold i Spania slik at han anses å ha bosatt seg der etter spansk intern rett, mens han samtidig ikke vil anses utflyttet fra Norge.¹⁴³

I slike tilfeller skal personlig skattyters bosted avgjøres etter de punkter som er satt opp i avtalens Art.4(2). Bosted skal først og fremst avgjøres ut fra hvor skattyter disponerer fast bolig. Dersom skattyter har fast bolig både i Norge og i Spania, vil det være avgjørende hvor han har de ”sterkeste personlige og økonomiske forbindelser”, eventuelt hvor han har vanlig opphold. Statsborgerskap vil være det siste moment ved vurderingen. Selskaper vil i henhold til avtalens Art.4(3) anses hjemmehørende der selskapets virkelige ledelse befinner seg.

Jeg forutsetter i det følgende at skattyter i henhold til skatteavtalen anses bosatt eller hjemmehørende i Norge.

9.1.2 De norske skatter

De norske skatter som skatteavtalene regulerer, vil ha betydning for skattyters rett til kreditfradrag (se kap.9.3). Skatteavtalen omfatter alle norske inntekts- og formuesskatter, jf.Art.2(3) bokstav a, men ikke norsk trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift.

¹⁴² Skatteavtalen er tatt inn i St.prp.nr.21 (1999-2000)

¹⁴³ Se de interne utflytningsregler i kapittel 3.1.3.

9.1.2.1 Norsk intern rett

Skattyter vil beskattes for *inntekt* av den faste eiendommen som beskrevet i oppgavens kapittel 4. Dersom den faste eiendommen *direktelignes* vil skattyter kunne kreve fradrag i inntekten for alle kostnader i forbindelse med eiendommen, herunder skatter og avgifter som ikke regnes som skatt som gir rett til kreditfradrag. Skattyter vil også kunne velge å få fradrag i inntekten for spanske skatter som et alternativ til kreditfradraget (se kap.4.1.1).¹⁴⁴ Hvis eiendommen *prosentlignes* vil det ikke foreligge noen fradragsposter, og skattyter vil heller ikke kunne velge inntektsfradrag som alternativ (se kap.4.1.2).¹⁴⁵ Hvis skattyter *realiserer* den faste eiendommen, og realisasjonen ikke faller inn under reglene om skattefritak (se kap.4.2.2), vil gevinsten være skattepliktig eller et eventuelt tap vil være fradragsberettiget (se kap.4.2.1).¹⁴⁶

Verdien av *formue* i den faste eiendommen fastsettes og beskattes som beskrevet i oppgavens kapittel 5.¹⁴⁷

Skattyter vil ha full fradragsrett for *gjeldsrenter* ved inntektsfastsettelsen, og full fradragsrett for *gjeld* ved fastsettelse av skattepliktig formuesgrunnlag. Dersom skattyter har gjeld og gjeldsrenter i Spania, vil han også ha fradragsrett for disse.¹⁴⁸

9.2 Beskatning i Spania

9.2.1 Kildebeskatning

Skatteavtalen gir Spania beskatningsrett for fast eiendom i Spania, uavhengig av hvor skattyter er bosatt eller hjemmehørende.

¹⁴⁴ Inntekt føres i post 2.8.6 i selvangivelsen, og må spesifiseres i skjema RF-1189 (vedlegg 4).

¹⁴⁵ Ligningskontoret beregner inntekt etter ligningsverdi fastsatt etter opplysninger gitt i skjema RF-1231 (vedlegg 3).

¹⁴⁶ Gevinst/tap føres i hhv. post 3.1.6 og 3.3.6, og må spesifiseres på skjema RF-1231 (vedlegg 3).

¹⁴⁷ Formue føres i post 4.6.1, og må spesifiseres i skjema RF-1231 (vedlegg 3)

¹⁴⁸ Gjeld/gjeldsrenter i utlandet føres i hhv. post 4.8.3 og 3.3.2, og må spesifiseres i skjema RF-1231 (vedlegg 3)

Skatteavtalen gir Spania rett til å beskatte *fast eiendom* i Spania, det må dermed for det første klargjøres hva som ifølge avtalen omfattes av begrepet fast eiendom.

Skatteavtalen bestemmer i Art. 6(2) at det er Spania (eiendomsstaten) sitt begrep av fast eiendom som i utgangspunktet skal legges til grunn. Deretter gis det en oppregning av hva som under enhver omstendighet skal omfattes av begrepet. Det er dette som gir grunnlaget for hva avtalen gir Spania rett til å beskatte, og vil dermed også være bestemmende i forhold til hva Norge plikter å gi kreditfradrag for (se kap.9.3).

Jeg legger til grunn i det følgende at begrepet fast eiendom i Norge og i Spania er sammenfallende (se kap.2.1.4).

Skatteavtalen gir Spania rett å beskatte *inntekter* som norske skattytere har av den faste eiendommen, jf. Art.6(1). Det presiseres i Art.6(3) at inntekt omfatter alle typer inntekter, også egen bruk ("*direkte bruk*") av eiendommen. Beskatningsretten gjelder også *gevinster* i forbindelse med realisasjon av den faste eiendommen, jf. Art.13(1). Det følger videre av Art.22(1) at den faste eiendommen også kan *formues*beskattes i Spania.¹⁴⁹

Skatteavtalen har ingen bestemmelser som gir skattyter rett til å kreve *fradrag* ved inntektsfastsettelsen for kostnader i forbindelse med den faste eiendommen. Det er uttalt i juridisk teori at skatteavtalens Art.6 må forstås slik at norske skattytere kan kreve fradrag for utgifter, såfremt den aktuelle utgift er fradragsberettiget etter eiendomsstatens interne rett.¹⁵⁰ Når det gjelder *gjeld* og *gjeldsrenter* har de fleste land (bl.a. Norge) innført begrensninger i fradragsretten. Det er uttalt i forarbeidene at gjeld og gjeldsrenter som knytter seg til inntekt eller formue i utlandet som hovedregel skal komme fullt ut til fradrag ved ligningen i vedkommende stat.¹⁵¹ Skatteavtalens ikke-diskriminerings bestemmelse i Art.25(1) vil imidlertid ikke forby eventuell forskjellsbehandling på grunnlag av bopel.

¹⁴⁹ Det er den prinsipielle bestemmelse i avtalens Art.2(2) som er avgjørende for om en bestemt skatt er omfattet av avtalen. Det er med andre ord ikke avgjørende hva Spania definerer skatten som.

¹⁵⁰ Zimmer (2001).

¹⁵¹ Ot.prp.nr.24 (2000-2001) s.6

9.2.2 De spanske skatter

Det må videre klargjøres nærmere bestemt hvilke former for skatter som omfattes av skatteavtalen, da dette vil ha betydning for skattyters rett til kreditfradrag (se kap.9.3).¹⁵²

Skatteavtalen gir i Art.2(3) en oppregning av hvilke skatter i Spania som skatteavtalen får anvendelse på. Avtalen omfatter spanske statlige inntektsskatter på personer og selskaper, formuesskatt, samt lokal inntekts- og formuesskatt som nevnt i punkt (iv) i oppregningen.¹⁵³

9.2.2.1 Spansk intern rett

Dette avsnitt er bare ment for å gi et bilde av skatteplikten for norske personlige skattytere som eier fast eiendom i Spania, og det tas forbehold for eventuelle særregler eller endringer.

Skattyter må betale inntektsskatt av leieinntekter av den faste eiendommen (*Impuesto Renta*). Dersom skattyter ikke leier ut den faste eiendommen, vil han beskattes for fordelene av at han disponerer eiendommen. Tilsvarende de norske prosentligningsregler, beregnes den skattepliktige fordel som en prosentsats av eiendommens ligningsverdi, fastsatt etter spanske regler (*valor catastral*).¹⁵⁴

Ved realisasjon av den faste eiendommen, vil eventuell gevinst ved salget være skattepliktig.¹⁵⁵ Gevinsten beregnes etter spanske regler, med utgangspunkt i de verdier som er angitt på eiendommens skjøter ved skattyters henholdsvis kjøp/oppføring og salg av eiendommen.¹⁵⁶

¹⁵² Skatter og avgifter som ikke omfattes av avtalen kan utlignes fullt ut etter spansk intern rett.

¹⁵³ I Art.2(4) er det gitt en bestemmelse om at avtalen også vil få anvendelse på skatter av samme eller vesentlig lignende art.

¹⁵⁴ Inntekten utlignes med flat sats på 25%.

¹⁵⁵ Gevinster utlignes med flat sats på 35% (evt. 20% hvis skattyter er bosatt i Spania på salgstidspunktet).

¹⁵⁶ Det vil tas hensyn til kostnader, og i motsetning til i Norge, tas det i Spania også hensyn til inflasjon i løpet av eiertiden.

Dersom skattyter eier fast eiendom i Spania ved årets slutt (31.desember), må han betale formuesskatt av verdien av den faste eiendommen (*Impuestos Patrimonio*).¹⁵⁷ Formuesskatten beregnes av nettoverdien, altså verdi minus eventuell belåning.

Skattyter vil også kunne bli pålagt annen skatt og avgift i Spania, som ikke er omfattet av skatteavtalen. Det blir blant annet utlignet en årlig kommunal eiendomsskatt på fast eiendom i Spania (*IBI*).¹⁵⁸

Ved *kjøp* av fast eiendom i Spania må skattyter betale omsetningsavgift. Ved kjøp av byggherre må skattyter å betale moms (*IVA*), eventuelt ved kjøp av privatperson en overføringsskatt (*ITP*).¹⁵⁹ I tillegg vil skattyter måtte betale notargebyr og registreringskostnader (dokumentavgift).¹⁶⁰

Ved *salg* av den faste eiendommen, vil skattyter bli pålagt å betale en kommunal skatt av beregnet verdistigning på tomten i løpet av eiertiden (*Plus Valia*).

9.3 Kreditfradrag for den spanske skatten

Skattepliktig inntekt og formue i Norge beregnes etter norske regler og skattlegges her, samtidig vil skattepliktig inntekt og formue i Spania beregnes etter spanske regler og skattlegges i Spania. For å unngå dobbeltbeskatning av skattyter, bestemmer skatteavtalens Art.24 at Norge som hjemstat plikter å gi kreditfradrag for den spanske skatten i norsk skatt.

Det følger av avtalens Art.24 bokstav a (i) at skattyter skal gis kreditfradrag for den spanske *inntektsskatten* i norsk inntektsskatt. Tilsvarende følger det av Art.24 bokstav a (ii) at skattyter skal gis kreditfradrag den spanske *formuesskatten* i norsk formuesskatt.

¹⁵⁷ Formue skattlegges med en sats fra 0,2%.

¹⁵⁸ Vanligvis ca.1% av eiendomstaksten.

¹⁵⁹ Henholdsvis 7% og 6/7% av kjøpesummen.

¹⁶⁰ Ca. 2% av kjøpesummen.

Det følger av Art.24 at skattyter bare vil kunne kreve kreditfradrag *for* spanske inntektsskatter og formuesskatter som er omfattet av avtalen (se kap.9.2.2), og at skattyter kun vil gis fradrag *i* de norske skatter som er omfattet av avtalen (se kap.9.1.1).

Skattyter kan ikke kreve kreditfradrag for spansk inntektsskatt eller formuesskatt som overstige den del av norsk skatt som (før fradraget) er utlignet på samme inntekt eller formue i den faste eiendommen, jf.Art.24. Når det gjelder *beregning* av kreditfradraget, henviser skatteavtalen Art.24 til norsk intern rett.¹⁶¹ Jeg viser her til oppgavens kapittel 6.

Skattyter må *dokumentere* at den aktuelle skatt er innbetalt i Spania og utgjør endelig skatt ved ordinær ligning i Spania.¹⁶² F.eks. vil den garantisum for betaling av gevinstskatt,¹⁶³ som norske skattytere må betale spanske ligningsmyndigheter i anledning salg av fast eiendom i Spania, ikke regnes å være *endelig fastsatt* skatt før den har kommet ordinært til ligning.

10 Avsluttende kommentar

Globalinntektsprinsippet i norsk skattelovgivning innebærer at kapital som eksporteres ut av landet, fremdeles vil inngå i skattegrunnlaget her i Norge.

¹⁶¹ Med forbehold om at prinsippene i avtalen overholdes.

¹⁶² Skattyter som krever kreditfradrag for den spanske skatten må merke av i post 1.5.6 i selvangivelsen, og levere skjema RF-1147(personer)/RF-1145(selskaper) (se vedlegg 5 og 6).

¹⁶³ 5 % av salgssummen.

Bruk av *fordelingsmetoden* i skatteavtalene vil imidlertid innebære at inntekt og formue i den faste eiendommen unntas fra skattegrunnlaget i Norge. Overgangen til hovedsakelig å anvende *kreditmetoden*, samsvarer derfor bedre med globalinntektsprinsippet, fordi inntekt og formue i den faste eiendommen i utgangspunktet skal komme fullt ut til beskatning i Norge.

For skattyter vil en skatteavtale med eiendomsstaten som bygger på *fordelingsmetoden*, sikre at han ikke vil ha en tyngre skattebyrde enn det skattenivå som til enhver tid er i eiendomsstaten. Til gjengjeld vil skattyter ikke få fullt fradrag for gjeld og gjeldsrenter ved ligningen her i Norge. Det vil heller ikke tas hensyn til underskudd eller tap i utlandet ved inntektsfastsettelsen av den alminnelige inntekt i Norge.

For skattyter vil bruk av *kreditmetoden*, enten i henhold til intern rett eller en eventuell skatteavtale, ha den virkning at skattebyrden vil tilsvare det norske skattenivå, selv om skattyter investerer i en stat som benytter lavere skattenivå. Hvis skattenivået er høyere i eiendomsstaten, vil begrensningen i skattyters rett til kreditfradrag innebære at skattyters skattebyrde vil tilsvare skattenivået i eiendomsstaten. Kreditmetoden innebærer med andre ord at skattyters skattebyrde alltid vil tilsvare det skattenivå som er høyest, enten om det er i Norge eller det er i eiendomsstaten. Bruk av kreditmetoden innebærer på den annen side at skattytere vil ha full fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter ved ligningen i Norge, og at han eventuelt vil kunne trekke fra underskudd eller tap i utlandet i andre inntekter i Norge.

Selv om overgangen til kreditprinsippet innebærer at globalinntekten også omfatter inntekt og formue i fast eiendom i utlandet, kan det spørres om man i forhold til fast eiendom ligger i yttergrensen av globalinntektsprinsippet. Inntekt og formue i fast eiendom vil *alltid* ha kilde i eiendomsstaten, og Norge plikter dermed *alltid* å lempe sin beskatning ved å gi kredit for den utenlandske skatt. På grunn av den lave boligbeskatning i intern rett etter gjeldende rett i dag¹⁶⁴, og fordi inntekt og formue i eiendommen rent faktisk kun vil komme til beskatning hvis skattenivå i eiendomsstaten

¹⁶⁴ Fast eiendom regnes generelt som en skattemessig lønnsom investering etter intern rett, spesielt på grunn av verdsettelsesreglene (se kap.5.2).

er lavere, vil den beskatningsrett som Norge har i prinsippet, som regel være liten eller ikke reell.

11 Litteraturliste og andre rettskilder

11.1 Litteratur

Aarbakke, Magnus. *Skatt på formue*. 3. utgave. Oslo, 1998

Fallan, Lars. *Innføring i skatterett 1999-2000*. 17. utgave. Oslo, 1999

Harboe, Einar. *Skattespørsmål ved flytting*. Einar Harboe og Ivar Hobbelt-Hagen. Oslo, 2002

Harboe, Einar. *Bolig i Spania*. (1. utgave). Oslo, 2003

Koch, Sverre. *Gevinstbeskatning ved realisasjon av fast eiendom*. Sverre Koch, Carl Erik Krefting og Per Helge Stoveland. 2. utgave. Oslo, 1993

Liland, Anders H. *Internasjonal skattekåndbok*. Anders H. Liland og Espen Nordbø (red.). Oslo, 2002

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4. utgave. Oslo, 2001

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 2. utgave. Oslo, 2001

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utgave. Oslo, 2003

Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*. 3. utgave. Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen Advokatfirma. Oslo, 2001

Tingvold, Bjørn. *Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet*. I: Skatterett 1997 s.97-124

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC 2002*. 24.utgave. Oslo, 2002

11.2 Forarbeider

Ot.prp.nr.1 (2001-2002). *Skatte- og avgiftsopplegget 2002 - lovendringer*

Ot.prp.nr.24 (2000-2001). *Endringer i skatteloven mv.*

Ot.prp.nr.35 (1997-1998). *Endringer i skattelovgivning*

Ot.prp.nr.86 (1997-1998). *Skatteloven*

Ot.prp.nr.46 (1995-1996). *Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)*

Innst.O.nr.73 (1995-1996). *Innstilling fra finanskomiteen om nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)*

Ot.prp.nr.4 (1986-87). *Skatteloven*

Ot.prp.nr.45 (1973-74). *Skatteloven*

NOU 2003:9

St.prp.nr.21 (1999-2000). *Skatteavtalen Norge – Spania*

11.3 Rettspraksis

Rt.1996.1629 (*IFA-dommen*)

Tingrettsdom (Kristiansand tingrett) fra 15.mai 2003

11.4 Andre kilder

Uttalelser fra Finansdepartementet

Uttalelser fra Skattedirektoratet

Bindende forhåndsuttalelser

Skattedirektoratets meldinger

OECDs Mønsteravtale (*Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*)

www.eurojuris.no